



Mónica Sofia Ferreira Concorrência e Evasão Fiscal Internacional
Tavares



**Mónica Sofia Ferreira
Tavares**

Concorrência e Evasão Fiscal Internacional

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Mestre Vítor da Conceição Negrais, Equiparado a Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

o júri

presidente

Prof.^a Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
equiparada a professora adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e
Administração da Universidade de Aveiro

Licenciado José Hermínio Tavares Fernandes
director de finanças-adjunto de Aveiro

Mestre Vítor da Conceição Negrais (orientador)
equiparado a Professor adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e
Administração da Universidade de Aveiro

agradecimentos

Ao Prof. Vítor Negrais, meu orientador, pelo apoio e confiança, e sobretudo pela disponibilidade.

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, por me proporcionar um ensino de qualidade.

palavras-chave

Concorrência fiscal prejudicial, evasão fiscal internacional, paraísos fiscais, regimes fiscais privilegiados, benefícios fiscais.

resumo

A presente dissertação tem como objetivo, compreender o que se entende por dupla tributação internacional e concorrência fiscal prejudicial, e perceber em que medida estas tem influenciado as reformas fiscais ao nível da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico). Identificar os critérios utilizados para a qualificação de determinado país ou território de paraíso fiscal ou regime fiscal privilegiado, bem como, conhecer as principais medidas, levadas a cabo pela OCDE e pela União Europeia, no sentido de regular/combater a concorrência fiscal prejudicial. Nomeadamente, o Código de Conduta da fiscalidade das empresas e o Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais sobre a Concorrência Fiscal, e o papel do Fórum para as práticas fiscais prejudiciais. É também objetivo deste estudo, evidenciar as principais formas de utilização dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais privilegiados com vista à evasão fiscal, identificando-se de forma genérica as medidas de combate adotadas ao nível da OCDE e do sistema fiscal português. Por fim, pretende-se compreender em que medida podem os benefícios fiscais causar distorções à concorrência fiscal internacional, fazendo-se, em particular, referência a dois regimes portugueses, o Código Fiscal ao Investimento e o Centro Internacional de Negócios da Madeira.

keywords

Harmful tax competition, international tax evasion, tax havens, preferential tax regimes, benefits fiscal

abstract

The present dissertation aims to understand what is meant by double taxation and harmful tax competition and try to understand to what extent this has influenced the tax reforms within the OCDE. Identify the criteria used to qualify a specific country, tax heavens or beneficial tax regimes as well as to know the main measures carried out by the OCDE- Organization for Economic Co-operation and Development and the European Union in an effort to regulate / fight the harmful tax competition, namely the Code of Conduct for Business Taxation, the Report of the Committee on Fiscal Affairs on tax competition and the role of the forum for harmful tax practices. It is also the purpose of this study, to point the main ways of using the Tax Havens as well as the Preferential Tax Regimes, towards tax evasion, identifying the generic measures adopted by the OCDE and the Portuguese Tax System. Finally we intend to understand to what extent the fiscal benefits can cause distortions to the international fiscal competition, making, particularly reference to two Portuguese regimes, O Código Fiscal ao Investimento and Centro Internacional de Negócios da Madeira.

ABREVIATURAS

APA's - *Advanced Pricing Agreements*

CFC - *Controlled Foreign Corporations*

CGAA - Cláusula Geral Antiabuso

CINM - Centro Internacional de Negócios da Madeira

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CPPT - Código do Procedimento e do Processo Tributário

EBE - Estatuto dos Benefícios Fiscais

ECOFIN - *Economic and Financial Committee*

EM - Estados-membros

EU 15 - Europa a 15

EU 20 - Europa a 20

EUA - Estados Unidos da América

FMI - Fundo Monetário Internacional

G8 - Grupo dos Oito

IRP - Imposto sobre o Rendimento Pessoal

IS - Imposto sobre as Sociedades

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

JO – Jornal Oficial da União Europeia

JOCE – Jornal oficial das Comunidades Europeias

LGT - Lei Geral Tributária

MAR – Registo Internacional de Navios da Madeira

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMC - Organização Internacional do Comércio

ONU - Organização das Nações Unidas

PIB - Produto Interno Bruto

RFP - Regime Fiscal Preferencial

SGPS - Sociedades Gestoras de Participações Sociais

TIEAs - *Tax Information Exchange Agreements*

TJCE - Tribunal Judicial das Comunidades Europeias

Tratado CE - Tratado de Roma /Tratado que institui a Comunidade Europeia

UE - União Europeia

ZFM - Zona Franca da Madeira

ÍNDICE

Parte I	12
1. A globalização e a fiscalidade	12
1.1. <i>As reformas fiscais na OCDE</i>	12
1.1.1. Nível de fiscalidade.....	14
1.1.2. Taxas de imposto sobre o rendimento pessoal e sobre as sociedades.....	16
1.1.3. Tributação do trabalho	18
1.1.4. Tributação dos dividendos	18
1.1.5. Imposto sobre o valor acrescentado	19
1.2. <i>O fenómeno da dupla tributação internacional</i>	21
1.2.1. Conceito de dupla tributação.....	21
1.2.2. Tipos de dupla tributação	22
1.2.3. Mecanismos de eliminação da dupla tributação.....	22
1.3. <i>A crescente importância da concorrência fiscal</i>	24
1.3.1. Noção de concorrência fiscal	24
1.3.2. Concorrência fiscal versus competitividade	26
1.3.3. Concorrência fiscal: “boa” e “má”	27
Parte II	29
2. A difícil regulação da concorrência fiscal prejudicial	29
2.1. <i>Regulação comunitária</i>	29
2.1.1. Resenha histórica dos trabalhos da Comissão	29
2.1.2. O Código de Conduta.....	33
2.1.2.1. <i>Natureza jurídica e âmbito de aplicação</i>	34
2.1.2.2. <i>Critérios para a qualificação das medidas fiscais prejudiciais</i>	35
2.1.2.3. <i>Congelamento e desmantelamento das medidas fiscais prejudiciais</i>	37
2.1.2.4. <i>O Grupo de trabalho do Código de Conduta</i>	37
2.2. <i>Regulação no âmbito da OCDE</i>	38
2.2.1. O Relatório da OCDE para as práticas da concorrência fiscal prejudicial	38
2.2.2. Objetivos, natureza e âmbito de aplicação	39
2.2.3. Recomendações	40
2.2.4. Critérios de identificação	43
2.2.5. O Fórum	46
2.2.6. Consequências da qualificação como paraíso fiscal ou regime preferencial	53
2.2.7. Regime fiscal prejudicial ou paraíso fiscal?	54
2.3. <i>Código de Conduta versus relatório da OCDE</i>	55

2.4. O caso da Zona Franca da Madeira	57
Parte III.....	59
3. Definição de paraíso fiscal	59
4. Formas de utilização dos paraísos fiscais	60
4.1. Preços de transferência.....	60
4.2. Sociedades de base.....	62
4.3. O uso abusivo das convenções para evitar a dupla tributação “treaty shopping”.....	63
4.4. Subcapitalização.....	65
4.5. Sociedades de serviços.....	66
5. Medidas de combate à evasão fiscal internacional.....	67
5.1. Medidas multilaterais.....	67
5.2. Medidas bilaterais	69
5.3. Medidas unilaterais	71
5.3.1. O regime dos preços de transferência	71
5.3.2. Sociedades estrangeiras controladas “Controlled Foreign Corporations”	72
5.3.3. A adoção do princípio da substância sob a forma	73
5.3.4. A inversão do ónus da prova.....	73
5.3.5. Subcapitalização.....	74
5.3.6. Medidas contra a utilização abusiva das Convenções para evitar a dupla tributação.....	74
6. O caso português	75
6.1. Definição de paraíso fiscal	75
6.2. Medidas de combate aos paraísos fiscais.....	76
6.2.1. Disposição tipo Subsecção F («Subpart F rules») ou CFC	77
6.2.2. O regime dos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a regime privilegiado	78
6.3. Outras medidas contra a evasão fiscal internacional.....	79
6.3.1. A cláusula geral antiabuso no direito tributário	79
6.3.2. O Regime dos preços de transferência	81
6.3.3. O regime de subcapitalização.....	84
6.3.4. Medidas contra a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação	85
Parte IV	86
7. O papel dos benefícios fiscais	86
7.1. Enquadramento.....	86
7.2. Os benefícios fiscais em Portugal (conceito, manifestações, espécies e reconhecimento)....	88
7.3. O Código Fiscal ao Investimento.....	91

7.3.1. Benefícios fiscais à internacionalização e ao investimento.....	91
7.3.2. O regime fiscal do investidor residente não habitual	94
7.4. As zonas francas.....	96
7.4.1. Objetivos, características e formas.....	97
7.4.2. A zona franca da Madeira	99
7.4.2.1. Enquadramento jurídico-fiscal	99
7.4.2.2. As sucessivas aprovações do regime pela Comissão	101
7.4.2.3. Benefícios fiscais concedidos	105
7.4.2.1. Resultados e perspectivas	110
CONCLUSÕES.....	115
BIBLIOGRAFIA.....	123

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - Receita dos principais impostos em percentagem da receita fiscal total. 2009	13
Quadro 2 - Receitas fiscais totais em percentagem do PIB.....	15
Quadro 3 - Recomendações OCDE: legislação e práticas internas	41
Quadro 4 - Recomendações OCDE: tratados de natureza fiscal.....	42
Quadro 5 - Recomendações OCDE: intensificação da cooperação internacional	43
Quadro 6 - Jurisdições que têm a convenção para a assistência mútua em matéria fiscal substancialmente implementada	49
Quadro 7 - Jurisdições comprometidas face à convenção para a assistência mútua em matéria fiscal mas que ainda não a têm substancialmente implementada	49
Quadro 8 - Conclusões sobre regimes potencialmente prejudiciais identificados em 2002	51
Quadro 9 - Quadro comparativo: Código de Conduta UE vs Recomendação OCDE	55

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Receitas fiscais totais em percentagem do PIB	14
Gráfico 2 - Taxas legais máximas de IRP sobre os salários	16
Gráfico 3 - Taxas legais máximas de IS ¹	17
Gráfico 4 - Taxas marginais legais máximas para dividendos.....	19
Gráfico 5 - Taxas normais de IVA. 2009	20
Gráfico 6 – TIEAs assinados desde 2000	48
Gráfico 7 – Total de entidades licenciadas por área de investimento. 2008	111
Gráfico 8 – % de sociedades por tipo de atividade. 2008	111
Gráfico 9 – Total de Registos no MAR por Tipo de Embarcação. 2008.....	112
Gráfico 10 – Número total de entidades licenciadas no CINM	112

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - A problemática dos preços de transferência	61
Figura 2 - A criação de sociedades de base	62
Figura 3 - A concentração de resultados nas sociedades de base	63
Figura 4 - O uso abusivo das convenções: estratégia “direta”	64
Figura 5 - O uso abusivo das convenções: estratégia “trampolim”	65
Figura 6 - O mecanismo da subcapitalização	66
Figura 7 - As sociedades de serviços	66

INTRODUÇÃO

Num mundo de economias globalizadas, abertas, interdependentes, caracterizado pela livre circulação de pessoas, bens e serviços, onde o capital não tem pátria e se desloca a grande velocidade para os territórios que oferecem condições mais vantajosas, assume grande relevo, o fenómeno da dupla tributação internacional, da evasão fiscal, bem como, o fenómeno da concorrência fiscal internacional.

A internacionalização dos movimentos de capitais, pessoas, bens e serviços, é uma realidade dos nossos dias que pode conduzir a uma forte **concorrência ou competição fiscal** e a situações de **dupla tributação**, que dificultam a tarefa dos Estados na medida em que propiciam a **evasão fiscal** e conseqüentemente a redução das receitas fiscais.

Se por um lado, alguns países tendem a atrair fluxos financeiros de forma desleal, mediante garantia de ausência de tributação, por outro, por norma, nenhum Estado que tribute determinado rendimento, exonera dessa tributação quem nele o aufera, mesmo que o beneficiário seja um não residente, da mesma forma não abdica de tributar os seus residentes por todos os rendimentos que auferam no país de residência e pelos rendimentos obtidos no estrangeiro, o que gera distorções e injustiças.

Objetivos da dissertação e resultados esperados

Muito embora, os fenómenos da dupla tributação, da evasão fiscal e da concorrência ou competição internacional não sejam recentes, e se encontrem até largamente tratados por diversos autores em diversas obras, trata-se de temáticas de grande atualidade, objeto, nos últimos anos, de acérrimos debates no plano técnico, científico e particularmente no político, que despertaram o nosso interesse em abordar.

Os temas abordados não se esgotam seguramente com a leitura e estudo deste trabalho, bem pelo contrário. Note-se que ao longo de todo o trabalho apresentaremos dados históricos que face à atual conjuntura económico-financeira e social, estão um pouco por todos os países, em constante discussão. No sentido de enfrentar a crise económica que vivemos nos dias de hoje, os governos têm vindo a ponderar as mais variadas medidas/reformas fiscais, relativamente às quais ainda não dispomos de informação atualizada.

Pretende-se, portanto, nesta dissertação compreender o que se entende por concorrência fiscal prejudicial, fazer um levantamento dos critérios de qualificação utilizados e conhecer as principais medidas, levadas a cabo pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), e pela UE (União Europeia), em matéria de regulação e combate, nomeadamente, o Código de Conduta da fiscalidade das empresas, o Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais sobre a concorrência fiscal, e o papel do Fórum para as práticas fiscais prejudiciais. É também objetivo deste estudo, apresentar o conceito de paraíso fiscal, evidenciar as suas principais formas de utilização e identificar as medidas de combate à consequente evasão fiscal. Por fim, pretende-se compreender em que medida os benefícios fiscais podem causar distorções à concorrência fiscal.

É neste sentido que surgem as principais questões de investigação da presente dissertação:

Como têm os Estados reagido ao fenómeno da concorrência fiscal internacional e em que medida é que este tem influenciado as reformas fiscais dos países membros da OCDE?

Como definir a concorrência fiscal prejudicial, tipos, critérios de qualificação, e quais as medidas de combate adotadas?

Como definir paraíso fiscal? De que forma podem os paraísos fiscais ser instrumentos facilitadores da evasão fiscal internacional?

Que papel desempenha os benefícios fiscais em matéria de distorção da concorrência fiscal internacional?

Com o intuito de responder eficazmente a estas questões de investigação, dividiu-se o trabalho em quatro partes independentes, mas interligadas. Sendo que a metodologia adotada para cada uma das partes do trabalho consiste numa revisão e síntese bibliográfica, fazendo sempre que possível o estudo do que acontece no caso concreto de Portugal.

A **primeira parte** visa o enquadramento do tema.

Primeiro evidenciar-se-á que a livre circulação de pessoas e bens, de capitais e a globalização das economias têm gerado preocupações de concorrência fiscal internacional, que consequentemente têm conduzido a reformas fiscais “profundas” ao nível da OCDE. Com efeito,

apresentar-se-á de forma resumida as orientações das reformas fiscais levadas a cabo nos últimos anos, caracterizadas fundamentalmente pela redução quer das receitas fiscais, quer das taxas de tributação.

Seguidamente, apresentar-se-á os resultados da revisão de literatura referente a alguns conceitos básicos necessários à apreensão da temática, tais como: a definição e natureza de dupla tributação e concorrência fiscal internacionais. De referir, que embora não seja objetivo deste trabalho uma explanação exaustiva sobre a temática da dupla tributação, esta torna-se essencial à apreensão do fenómeno dos paraísos fiscais abordado na terceira parte deste trabalho.

Na **segunda parte** do trabalho, apresentar-se-á de forma resumida os resultados de uma revisão de literatura relevante relativamente aos trabalhos levados a cabo pela UE e pela OCDE, em matéria de regulação da concorrência fiscal prejudicial, nomeadamente, o Código de Conduta da fiscalidade das empresas, o Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais sobre a concorrência fiscal e a criação de um Fórum para as práticas fiscais prejudiciais.

Na **terceira parte**, baseando-nos numa revisão da literatura existente, abordaremos a definição de paraíso fiscal, clarificando algumas das respetivas formas de utilização e enunciaremos as principais medidas de combate à evasão fiscal internacional adotadas, quer pelos diversos países da OCDE, quer no caso concreto do sistema fiscal português. Note-se que ao longo de todo o trabalho, o termo evasão fiscal internacional será usado de modo genérico, não é pretensão deste estudo clarificar a distinção entre fraude, evasão e planeamento fiscal.

Por fim, na **quarta parte** do trabalho, é nosso objetivo demonstrar que os benefícios fiscais desempenham um papel preponderante na atração de capitais, tornando-se um fator importante de distorção da concorrência fiscal internacional. Com efeito, analisaremos dois exemplos de benefícios fiscais a vigorar no sistema português relacionados com a problemática da concorrência fiscal prejudicial, nomeadamente, o Código Fiscal ao Investimento e o Centro Internacional de Negócios da Madeira.

Parte I

1. A globalização e a fiscalidade

A livre circulação de pessoas e bens, de capitais, a globalização das economias, a sociedade de informação e os avanços tecnológicos, têm gerado preocupações/problemas de concorrência fiscal internacional que conseqüentemente têm conduzido a reformas fiscais “profundas” ao nível da OCDE, caracterizadas essencialmente pela redução quer da receitas fiscais, quer das taxas de tributação.

1.1. As reformas fiscais na OCDE

Cada vez mais, os governos são confrontados com a necessidade de estabelecer sistemas fiscais mais competitivos, que propiciem o investimento. Uma das principais escolhas que os governos têm de enfrentar no desenho do seu sistema fiscal, é a da importância a atribuir às várias e potenciais fontes de receita.

Atualmente, a maior parte da receita fiscal dos países da OCDE, provém essencialmente de três fontes: impostos sobre o rendimento, impostos sobre bens e serviços e contribuições para a segurança social, como se pode verificar no quadro 1.

Em alguns países, como a Dinamarca, a Austrália, a Nova Zelândia, o Japão, a Islândia e a Suíça as receitas fiscais dependem essencialmente dos impostos sobre rendimentos, lucros e ganhos de capitais (61,3%, 59,3%, 56,7%, 49,5%, 48,9%, 47,9%, respetivamente).

Noutros, a principal fonte de receita são as contribuições para a segurança social, como é o caso da República Checa, da República Eslovaca, da Eslovénia, da Espanha, da França e da Alemanha (43,9%, 42,9%, 39,9%, 39,4%, 39,2%, 38,8%, respetivamente). Note-se que, a Europa a 20 depende relativamente mais das contribuições para a segurança social (31,9%).

Existem ainda países, como o Chile, o México, a Turquia, a Hungria e Israel, (55,3%, 51,9%, 45,6%, 39,4%, 39,2%, respetivamente), onde a receita fiscal provém maioritariamente dos impostos sobre o consumo.

No que se refere aos impostos sobre o património, pode dizer-se que estes são mais baixos na designada Europa Central, do que em qualquer outra região (República Checa – 1,1%, Áustria – 1,3%, República Eslovaca – 1,4%, Eslovénia – 1,6%, Hungria – 2,1% e Alemanha – 2,3%).

Quadro 1 - Receita dos principais impostos em percentagem da receita fiscal total. 2009¹

	Rendimentos, lucros e ganhos de capitais				Segurança social				Património	Bens e serviços
	Pessoal (1)	Empresas (2)	Outros (3)	Total (1)+(2)+(3)	A cargo do trabalhador (4)	A cargo do empregador (5)	Outros (6)	Total (4)+(5)+(6)		
Canadá	36,62	7,89	1,20	45,7	6,41	9,10	0,50	16,0	11,2	24,7
Chile ³		31,11		31,1	7,91	0,36	-	8,3	3,5	55,3
EUA	32,28	8,61	-	40,9	11,94	13,47	1,50	26,9	13,6	18,5
México ³		29,70		29,7	-	-	17,39	17,4	-	51,9
Austrália ²	37,59	21,73	-	59,3	-	-	-	-	8,2	27,4
Coreia	14,20	14,45	-	28,7	9,39	10,08	3,40	22,9	11,7	32,0
Japão ⁵	34,36	15,12	-	49,5	17,20	17,90	3,60	38,7	17,4	32,6
Nova Zelândia	40,98	10,75	5,00	56,7	-	-	-	-	6,6	36,6
Alemanha	25,22	3,60	-	28,8	16,95	18,26	3,60	38,8	2,3	29,6
Áustria	22,27	4,00	1,70	28,0	14,17	16,26	4,50	34,9	1,3	28,1
Bélgica	30,01	5,87	-	35,9	9,96	20,25	3,20	33,4	4,7	25,2
Dinamarca	55,12	4,94	1,20	61,3	2,03	0,02	-	2,0	3,9	31,9
Eslovénia	15,81	4,93	0,00	20,7	20,69	15,37	3,80	39,9	1,6	37,1
Espanha	21,70	7,17	1,10	30,0	5,83	27,90	5,70	39,4	6,4	23,3
Finlândia	31,16	4,73	-	35,9	5,51	22,04	2,20	29,7	2,6	31,4
França	17,32	3,43	-	20,8	9,66	26,58	3,00	39,2	8,1	24,9
Grécia ^{3,4}		25,10		25,1		34,10		34,1	4,5	35,9
Holanda ²	19,15	8,07	-	27,2	17,44	12,42	7,20	37,1	4,2	30,3
Hungria	18,94	5,68	-	24,6	8,48	22,57	0,50	31,6	2,1	39,4
Irlanda	27,22	8,58	-	35,8	7,33	11,76	0,70	19,8	8,2	34,9
Islândia	37,69	3,29	7,90	48,9	-	-	8,40	8,4	6,3	35,0
Israel	20,14	8,78	1,00	29,9	11,75	4,28	1,10	17,1	9,7	39,2
Itália	26,78	7,09	-1,30	32,6	5,91	21,76	4,10	31,8	6,2	24,4
Luxemburgo	20,82	14,47	-	35,3	14,25	13,23	2,60	30,1	6,6	27,8
Noruega	24,90	20,04	-	44,9	7,89	14,55	1,30	23,7	3,0	28,2
Polónia ²	15,63	7,92	-	23,6	13,41	13,86	5,90	33,2	3,6	38,0
Portugal ²	15,99	10,29	-	26,3	9,76	21,41	1,60	32,8	3,6	36,6
Reino Unido	30,41	8,03	-	38,4	7,74	11,34	0,70	19,8	12,3	29,0
República Checa	10,67	10,50	-	21,2	8,78	27,47	7,60	43,9	1,1	33,4
República Eslovaca	8,75	9,59	0,80	19,1	10,15	23,28	9,50	42,9	1,4	35,9
Suécia	29,08	6,07	-	35,2	6,00	18,33	0,10	24,4	2,3	29,1
Suíça	32,32	11,17	4,40	47,9	10,71	10,55	2,30	23,6	7,8	20,7
Turquia	16,38	7,68	-	24,1	8,97	13,41	2,20	24,6	3,6	45,6
<i>Média não Ponderada</i>										
Total OCDE	25,63	8,82	2,09	34,6	11,05	15,64	3,17	29,0	5,9	31,8
EU 20	23,36	7,10	0,58	30,3	11,41	18,11	3,69	31,9	4,36	31,3

Fonte: OCDE (2011b). Síntese própria.

¹ Os valores em linha não totalizam 100% porque alguns impostos menores (como por exemplo, os impostos sobre as folhas de pagamentos e mão de obra), encontram-se omitidos. A decomposição do imposto sobre rendimentos, lucros e ganhos de capitais, em imposto sobre o rendimento pessoal, imposto sobre as sociedades e outros, não pode ser comparada entre países.

² Por não existirem valores disponíveis para 2009 utilizamos os dados de 2008 para todos os elementos da linha.

³ Não existem dados disponíveis para o imposto sobre o rendimento pessoal e imposto sobre as sociedades.

⁴ Não existem dados disponíveis para as contribuições a cargo do trabalhador, a cargo do empregador e a cargo dos trabalhadores por conta própria ou desempregados.

⁵ Os valores para a segurança social e outras contribuições sobre salários são os de 2008 por não existirem dados disponíveis relativamente a 2009.

EU20 – Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Portugal, Suécia, Reino Unido, República Checa, Hungria, República Eslovaca e a Eslovénia.

- indica zero.

Ao longo dos tempos, os sistemas fiscais vão-se adaptando às mudanças económicas, sociais e políticas. Nas últimas duas décadas, quase todos os sistemas fiscais dos países membros da OCDE

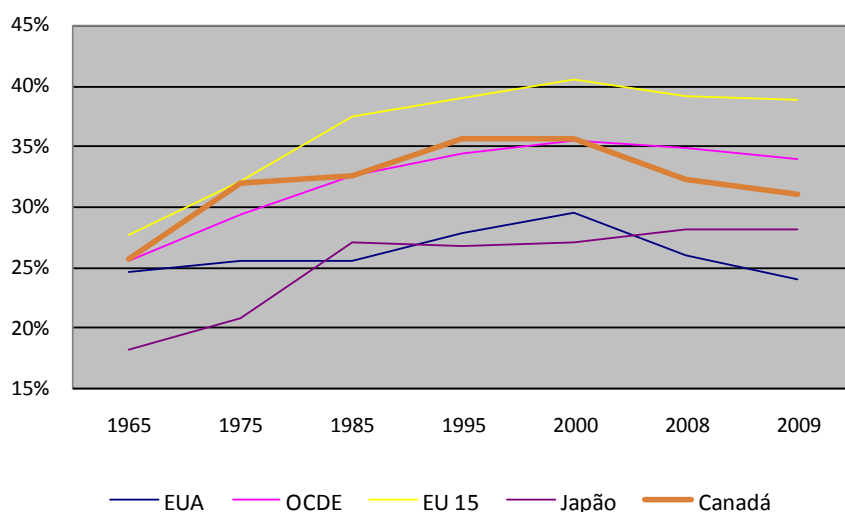
sofreram mudanças estruturais significativas, para as quais contribuiu, em muito, o fenómeno da concorrência fiscal.

Nos pontos seguintes, uma análise à tendência das reformas fiscais dos atuais 33 países membros da OCDE, particularmente nas ocorridas a partir do ano de 2000, dá-nos conta da tendência geral para a redução nas receitas fiscais e nas taxas de tributação.

1.1.1. Nível de fiscalidade

O gráfico seguinte apresenta a evolução da receita fiscal em percentagem do PIB (Produto Interno Bruto), isto é, do nível de fiscalidade nos países da OCDE de 1965 a 2009.

Gráfico 1 - Receitas fiscais totais em percentagem do PIB¹



Fonte: OCDE (2011b). Síntese própria.

¹ Os valores de 2009 não se encontram disponíveis para alguns países (Austrália, Japão, Holanda, Polónia e Portugal). Para esses países foram usados os relativos ao ano de 2008.

EU15 – Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Portugal, Suécia e Reino Unido.

Entre 1965 e 2000, verificou-se um crescimento persistente do nível de fiscalidade dos países da OCDE.

Contudo, entre 2000 e 2008, vários países apresentaram reduções significativas nos seus rácios de fiscalidade, sendo que, a média não ponderada dos países da OCDE passou de 35,5% em 2000, para 34,8% em 2008, como se ilustra no quadro 2. Entre os países que apresentavam grandes reduções no nível de fiscalidade entre 2000 e 2008, encontram-se, por exemplo, a Suécia com uma redução de 5,1 p.p (pontos percentuais), passando de 51,4% para 46,3%, a Eslováquia (4,8 p.p. – de 34,1% para 29,3%), a Finlândia (4,2 p.p – de 47,3% para 43,1%), o Luxemburgo (3,5

p.p – de 39,1% para 35,6%), os Estados Unidos da América (3,4 p.p – de 29,5% para 26,1%), o Canadá (3,3 p.p – de 35,6% para 32,3%), e a Austrália (3,2 p.p – de 30,3% para 27,1%).

Durante o mesmo período, à exceção do México, da Coreia, do Chile e de Portugal, nenhum país sofreu um aumento no seu nível de fiscalidade superior a 2 p.p..

Quadro 2 - Receitas fiscais totais em percentagem do PIB¹

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2008	2009
Canadá	25,7	32,0	32,5	35,9	35,6	35,6	32,3	31,1
Chile	n.d.	n.d.	n.d.	17,5	19,0	19,4	22,5	18,2
México	n.d.	n.d.	15,5	15,8	15,2	16,9	21,0	17,5
Estados Unidos	24,7	25,6	25,6	27,4	27,8	29,5	26,1	24,0
Austrália	20,5	25,2	27,6	27,7	28,1	30,3	27,1	n.d.
Coreia	n.d.	14,9	16,1	19,5	20,0	22,6	26,5	25,6
Japão	18,2	20,8	27,1	29,0	26,8	27,0	28,2	n.d.
Nova Zelândia	24,1	28,7	31,3	36,9	36,2	33,2	33,7	31,0
Alemanha	31,6	34,3	36,1	34,8	37,2	37,2	37,0	37,0
Áustria	33,9	36,6	40,8	39,7	41,4	43,2	42,7	42,8
Bélgica	31,1	39,5	44,3	42,0	43,5	44,7	44,2	43,2
Dinamarca	30,0	38,4	46,1	46,5	48,8	49,4	48,2	48,2
Eslováquia	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n	34,1	29,3	29,3
Eslovénia	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	39,2	37,5	37,2	37,9
Espanha	14,7	18,4	27,6	32,5	32,1	34,2	33,3	30,7
Finlândia	30,4	36,6	39,8	43,7	45,7	47,3	43,1	43,1
França	34,1	35,4	42,8	42,0	42,9	44,4	43,2	41,9
Grécia	17,8	19,4	25,5	26,2	28,9	34,0	32,6	29,5
Holanda	32,8	40,7	42,4	42,9	41,5	39,6	39,1	n.d.
Hungria	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	41,4	38,5	40,2	39,1
Irlanda	24,9	28,8	34,7	33,1	32,5	31,3	28,8	27,8
Islândia	26,2	30,0	28,2	30,9	31,2	37,2	36,8	34,1
Israel	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	37,0	36,8	33,8	31,4
Itália	25,5	25,4	33,6	37,8	40,1	42,2	43,3	43,5
Luxemburgo	27,7	32,8	39,4	35,7	37,1	39,1	35,6	37,5
Noruega	29,6	39,2	42,6	41,0	40,9	42,6	42,6	41,1
Polónia	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	36,2	32,8	34,3	n.d.
Portugal	15,9	19,1	24,5	26,9	30,9	32,8	35,3	n.d.
Suécia	33,4	41,3	47,4	52,3	47,5	51,4	46,3	46,4
Suíça	17,5	23,9	25,5	25,8	27,7	30,0	29,1	30,3
Turquia	10,6	11,9	11,5	14,9	16,8	24,2	24,2	24,6
Reino Unido	30,4	34,9	37,0	35,5	34,0	36,4	35,7	34,3
República Checa	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	37,6	35,3	36,0	34,8
<i>Média não Ponderada:</i>								
Total OCDE	25,5	29,4	32,5	33,1	34,4	35,5	34,8	n.d.
OCDE América	25,2	28,8	24,5	24,1	24,4	25,4	25,5	22,7
OCDE Pacífico	20,9	22,4	25,5	28,3	27,8	28,3	28,9	n.d.
OCDE Europa	26,2	30,9	35,3	36,0	37,2	38,2	37,3	n.d.
EU 20	27,6	32,1	37,5	38,1	38,9	39,3	38,3	n.d.
EU 15	27,6	32,1	37,5	38,1	39,0	40,5	39,2	n.d.

Fonte: OCDE (2011b). Síntese própria.

¹ n.d. – indica que os valores não se encontram definidos

² As receitas fiscais foram reduzidas pelo montante de transferências de capital que representa os impostos não cobrados. As transferências de capital foram distribuídas entre as diferentes categorias de imposto em proporção da receita fiscal apurada. EU15 – Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Portugal, Suécia e Reino Unido.

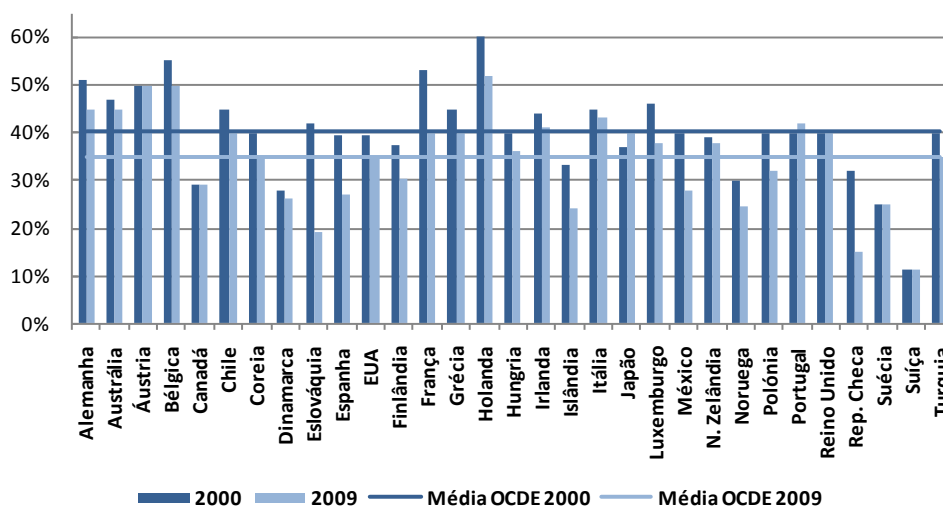
Embora o nível de fiscalidade para 2009 esteja disponível apenas para 28 dos 33 países da OCDE, entre 2008 e 2009, só dois países, registaram um crescimento do seu nível de fiscalidade, superior a 1 p.p., (1,2 p.p. na Suíça e 1,9 p.p. no Luxemburgo). Dos dezanove países que apresentaram uma redução do nível de fiscalidade, em três, a redução foi de, pelo menos, 3 p.p. (4,3 p.p. no Chile, 3,5 p.p. no México e 3,1 p.p. na Grécia). Apesar do nível de fiscalidade médio da OCDE não se encontrar disponível a partir do ano de 2008, os números disponíveis para 2009 apontam para uma situação de estagnação ou descidas muito pontuais dos níveis de fiscalidade dos países da OCDE.

1.1.2. Taxas de imposto sobre o rendimento pessoal e sobre as sociedades

Um dos principais fatores que desde 2000, tem estado por detrás das reduções da receita fiscal é a redução das taxas marginais de IRP (Imposto sobre o Rendimento Pessoal) e IS (Imposto sobre as Sociedades).¹

Entre 2000 e 2009, as taxas marginais de IRP para os salários elevados baixaram na maioria dos países membro da OCDE, como se pode verificar no gráfico seguinte.

Gráfico 2 - Taxas legais máximas de IRP sobre os salários



Fonte: OCDE(2011b). Síntese própria.

Não foram encontrados dados disponíveis relativamente ao Chile e a Israel (dois dos três últimos países a integrar a OCDE, em 2010), pelo que o gráfico contempla apenas 31 dos atuais 33 países membros da OCDE.

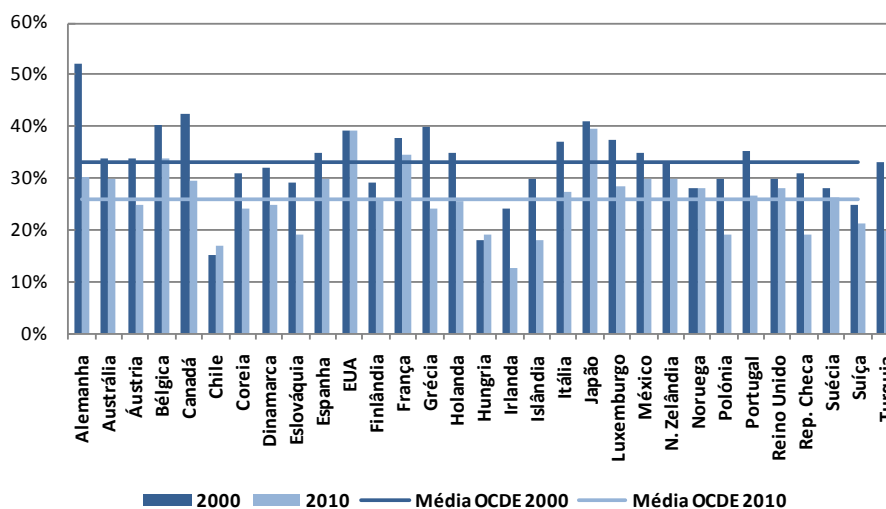
¹ Verifica-se uma evolução no sentido de redução das taxas de IRP e IS, com início na maior parte dos países em meados dos anos 80, na sequência das reformas fiscais no Reino Unido e nos Estados Unidos. Estas caracterizavam-se pelo alargamento da base de incidência e a redução das taxas.

Em 2009, as taxas legais marginais a cargo dos indivíduos com salários mais elevados, variam entre 11,5% na Suíça e 52,0% na Holanda. Taxas estas, bastante mais reduzidas quando comparadas com as taxas verificadas em meados dos anos 80. Por essa altura grande parte dos países da OCDE apresentava taxas marginais máximas de IRP superiores a 65%.

Entre 2000 e 2009, apenas cinco países membros da OCDE (Canadá, Áustria, Reino Unido, Suécia e Suíça), mantiveram as suas taxas legais máximas de IRP constantes. As taxas foram reduzidas em mais de 10 p.p. em cinco países (Eslováquia, Espanha, França, México e República Checa). O Japão e Portugal foram os únicos países onde esta taxa aumentou (3 p.p. e 2 p.p., respetivamente). A média não ponderada da OCDE, registou uma descida de cerca de 5,5 p.p., passando de 40,2% para 34,7%. No que se refere à média não ponderada da Europa a 15 a descida foi de 5,2 p.p., passando de 45,0% para 39,8%.

No que respeita à tributação dos lucros das empresas, a tendência geral para a redução das taxas de imposto é ainda mais forte, como se pode verificar no gráfico seguinte.

Gráfico 3 - Taxas legais máximas de IS¹



Fonte: OCDE (2011b). Síntese própria.

¹ Os dados apresentados para a Islândia referem-se ao ano de 2009, e para o Japão ao ano de 2008.

Não foram encontrados dados disponíveis relativamente ao Chile e a Israel (dois dos três últimos países a integrar a OCDE, em 2010), pelo que o gráfico contempla apenas 31 dos atuais 33 países membros da OCDE.

Em 2010, as taxas legais máximas de imposto sobre o lucro das sociedades, variam entre 12,5% na Irlanda e 39,5% no Japão. Situação bastante distinta da verificada nos anos 80, altura em que não era invulgar encontrar países com taxas máximas de IS, superiores a 45%.

Entre 2000 e 2010, as taxas de IS caíram em média 6,9 p.p., passando de 32,9% para 26,0%. Na Europa a 15, a média não ponderada da taxa de imposto sobre as sociedades desceu cerca de 8,2 p.p., passando de 35,1% para 26,9%.

Comparativamente a 2000, em 2010, as taxas diminuíram em vinte e oito países, sendo que, apenas o Chile e a Hungria apresentam uma subida nas suas taxas de imposto sobre os lucros das sociedades de 2,0 p.p. e 1.1 p.p., respetivamente.

1.1.3. Tributação do trabalho

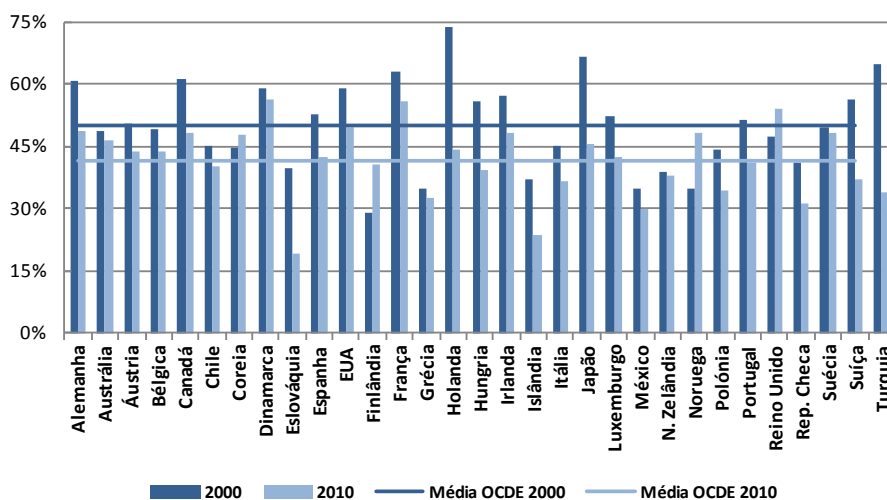
No que se refere ao “diferencial fiscal global” (*tax wedge*) sobre o rendimento do fator trabalho, isto é, à diferença entre o que o empregador paga em salários e contribuições para a segurança social, e o que os trabalhadores recebem depois dos descontos para a segurança social, este torna-se, não raras vezes, um desincentivo ao trabalho.

A este propósito, um estudo efetuado por Jeffrey Owens (atual Diretor do Centro de Política Fiscal e Administração da OCDE), dá-nos conta que apesar das contribuições para a segurança social terem aumentado, as reduções registadas ao nível do IRP proporcionaram uma redução gradual do diferencial fiscal global para a média dos países da OCDE (Owens, 2008).

1.1.4. Tributação dos dividendos

A taxa de tributação dos dividendos tem tido nos últimos anos um interesse especial, face à discussão sobre as vantagens e desvantagens da aplicação de métodos de integração da tributação dos lucros distribuídos a nível empresarial e pessoal. O gráfico seguinte apresenta as taxas marginais máximas de imposto sobre os lucros de fonte nacional, distribuídos a um acionista residente, pessoa singular, tendo em consideração que os lucros são normalmente tributados ao nível da empresa quando são obtidos, e posteriormente quando são distribuídos sob a forma de dividendos (embora a dupla tributação possa ser reduzida através da introdução de métodos de imputação, por créditos de imposto ou através de taxas de imposto mais reduzidas) (Owens, 2008).

Gráfico 4 - Taxas marginais legais máximas para dividendos



Fonte: OCDE (2011b). Síntese própria.

Os valores de 2010 não se encontram disponíveis para a Islândia e Japão. Para esses países foram usados os relativos ao ano de 2008 e 2009, respetivamente.

Não foram encontrados dados disponíveis relativamente ao Chile e a Israel (dois dos três últimos países integrados na OCDE, em 2010), pelo que o gráfico contempla apenas 31 dos atuais 33 países membros da OCDE.

Entre 2000 e 2010, as taxas marginais máximas sobre os dividendos nos países da OCDE foram reduzidas em média cerca de 8,3 p.p., passando de 50,0% para 41,7%. No que se refere à Europa a 15, a média não ponderada da taxa de tributação reduziu 6,5 p.p., passando de 51,8% para 45,3%. Durante o mesmo período, apenas a Noruega, a Finlândia, o Reino Unido e a Coreia registaram um crescimento na sua taxa marginal legal máxima para os dividendos de respetivamente, 13,2 p.p. (passando de 35,0% para 48,2%); 11,5 p.p. (passando de 29,0% para 40,5%); 6,5 p.p. (passando de 47,5% para 54,0%); e 3,2 p.p. (passando de 44,6% para 47,8%). As reduções na taxa efetiva de imposto sobre os dividendos resultam, das reduções nas taxas de imposto sobre as sociedades, das reduções das taxas sobre os dividendos em sede de imposto sobre o rendimento pessoal, ou, na conjugação de ambas. Uma tendência recente na política fiscal de vários países europeus é o abandono da tributação da totalidade dos dividendos (método de imputação total), passando os dividendos a ser tributados, apenas em parte, e a uma taxa mais baixa a nível pessoal (Owens, 2008).

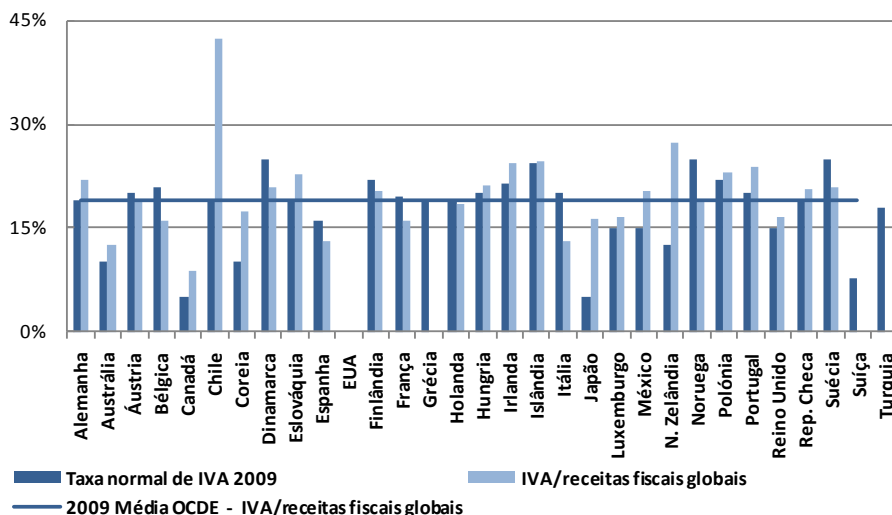
1.1.5. Imposto sobre o valor acrescentado

Desde 2000, que o IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado) está presente nos sistemas fiscais de todos os países da OCDE, à exceção dos EUA. Com início em França (através de várias fases a partir de 1948) e o objetivo inicial de aumentar as receitas fiscais, o IVA é a modalidade de

cobrança de imposto atualmente mais difundida no mundo, para o qual contribuiu a adoção do IVA como condição para integrar a União Europeia.

Trata-se de um imposto com um papel importante nas receitas fiscais globais de muitos países, como ilustra o gráfico seguinte.

Gráfico 5 - Taxas normais de IVA. 2009



Fonte: OCDE (2011b). Síntese própria.

Os valores de 2010 não se encontram disponíveis para a Islândia e o Japão. Para esses países foram usados os relativos ao ano de 2008 e 2009, respetivamente.

Em média, o contributo dos impostos gerais sobre o consumo em percentagem das receitas globais tem permanecido bastante estável durante os últimos anos, cerca de 19% em 2009, apesar de ter aumentado significativamente quando comparado com a situação registada na década de 70 (cerca de 6% no início da década e 10% no final).

No gráfico 5 encontram-se também as taxas normais de IVA em vigor, em 2009, nos países membros de OCDE, que variam entre 5% no Japão a 25,0% (Dinamarca, Noruega e Suécia). A taxa normal de IVA é mais elevada na Europa Ocidental, verificando-se a taxa mais baixa na região da Ásia e do Pacífico. É na Europa Ocidental que os sistemas de IVA são mais complexos em termos de número de taxas.

Do estudo efetuado, concluímos que, de 1975 a 2000, a maioria dos países membros da OCDE registaram um crescimento persistente do seu nível de fiscalidade.

No entanto, a partir de 2000, verifica-se uma tendência geral para a redução das receitas fiscais totais dos países membros da OCDE. Os dados disponibilizados pela OCDE relativamente ao ano de 2009, apontam para uma situação de estagnação ou subidas muito pontuais dos níveis de

fiscalidade dos países membros, sendo que o nível de fiscalidade de grande parte destes se encontra agora abaixo do nível máximo atingido em 2000.

Na sequência das reformas fiscais levadas a cabo nos últimos anos, caracterizadas pela redução generalizada, quer nas receitas fiscais dos Estados, quer nas taxas de tributação, ganham naturalmente maior acuidade, os fenómenos da dupla tributação internacional e da concorrência fiscal internacional, assim como, as preocupações no sentido de regular esta última. Preocupações que nos parecem desde já legítimas, dada a diversidade de taxas atualmente em vigor nos Estados.

1.2. O fenómeno da dupla tributação internacional

O fenómeno da dupla tributação internacional não é recente, “é tão velho como o mais velho dos impostos” (Masao Kambe apud, Pires, 1984, p. 178).

1.2.1. Conceito de dupla tributação

A dupla tributação internacional pode ser definida², em termos gerais, como a aplicação de impostos análogos em dois (ou mais) Estados ao mesmo contribuinte, relativamente ao mesmo facto gerador e a períodos temporais idênticos (OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, p.7 apud M. H. d. F. P. Pereira, 2005, p. 213).

Por outras palavras, a dupla tributação resulta do âmbito espacial de aplicação de um imposto definido em cada uma das várias soberanias tributárias. De referir, que a imputação de uma lei fiscal a um determinado território, atende ao princípio de territorialidade em conexão com a nacionalidade, a residência³ (os residentes são sujeitos a imposto independentemente da origem ou fonte dos rendimentos) e a origem ou fonte⁴ dos rendimentos (a tributação deve ocorrer no Estado onde os rendimentos são obtidos) (Pires, 1984).

² De referir que na diversa doutrina podem ser encontradas outras terminologias, tais como: “tributação múltipla”, “tributação plúrima”, “cúmulo de impostos”, “cúmulo de tributações”, “tributação plural”, ou mesmo “múltipla tributação”.

³ Elemento de conexão mais importante em Portugal, sendo com referência a este que se define a própria extensão do imposto.

⁴ Para melhor compreensão da tributação com base na fonte face à tributação global, convém explicitar o conceito de “fonte”. Note-se, que quando nos referimos ao Estado “fonte”, referimo-nos ao Estado que se relaciona com a produção do rendimento, isto é, ao Estado onde o valor é acrescentado a um bem. O conceito de fonte é essencial para a incidência de tributação sobre os não residentes. Surge também o conceito de “jurisdição para tributar”, só após a fixação do conceito fonte é possível determinar a competência para que um Estado possa tributar.

A dupla tributação pode ter origem numa das seguintes situações (Mesquita, 1998):

- a) os sistemas de tributação serem estruturados, em regra, com base no princípio da residência bem como no princípio da fonte, verificando-se assim, sobreposição de pretensões de vários Estados;
- b) a mesma pessoa ser considerada residente por dois ou mais Estados, ou os diferentes Estados tratem a mesma transação como tendo ocorrido no seu território; ou
- c) no facto de existirem Estados que adotam o princípio da tributação mundial dos seus cidadãos, isto é, sujeitam a tributação todos os cidadãos independentemente do seu Estado de residência.

1.2.2. Tipos de dupla tributação

Embora a doutrina não seja unânime a este respeito, é possível distinguir diversos tipos de dupla tributação. Destacamos apenas os tipos de tributação que nos parecem fulcrais à apreensão do fenómeno: a dupla tributação internacional ou jurídica e a dupla tributação económica.

A dupla tributação internacional ocorre quando um mesmo facto (rendimento ou património) é tributado duplamente na esfera da mesma entidade jurídica, em razão da fonte geradora e em razão da residência do seu beneficiário. É o que acontece, por exemplo, com os lucros, estes são tributados duplamente na esfera da mesma entidade jurídica (o beneficiário), primeiro quando são pagos ou colocados à disposição através de retenção na fonte e posteriormente ao serem declarados como rendimento tributável pelo beneficiário do rendimento.

No que se refere à dupla tributação económica, verifica-se quando duas entidades juridicamente distintas são tributadas pelo mesmo rendimento ou património. É o exemplo clássico, já atrás citado, da tributação do lucro, em que este é tributado primeiramente ao nível da entidade que os gerou e depois em sede dos beneficiários aquando da sua distribuição.

1.2.3. Mecanismos de eliminação da dupla tributação

Apesar de resultarem do exercício legítimo do poder tributário, as duplas tributações são um obstáculo à evolução da economia, traduzindo-se num desincentivo para o investidor, pelo que, já no século XIX, existia a preocupação de encontrar soluções para o problema, isto é, medidas que permitissem eliminar/atenuar o fenómeno ou os seus efeitos.

Estas medidas têm passado por medidas:

-
- a) unilaterais – as que cada Estado adota no seu próprio ordenamento;
 - b) bilaterais ou multilaterais – as que resultam de tratados internacionais celebrados, respetivamente, por dois ou mais Estados.

Salienta-se que, as medidas unilaterais têm um papel muito importante na relação entre os países desenvolvidos e os países em vias de desenvolvimento, dado que as medidas bilaterais ou multilaterais têm sido celebradas sobretudo entre países desenvolvidos.

Em Portugal, são exemplo de medidas unilaterais para eliminar/atenuar a dupla tributação, as seguintes disposições⁵:

- a) artigo 51º do CIRC - que estabelece o mecanismo de eliminação da dupla tributação económica dos lucros originários de países da União Europeia;
- b) o regime de crédito de imposto para os dividendos distribuídos às pessoas singulares (artigo 81º do CIRS⁶), ou pessoas coletivas (artigo 91º do CIRC) - prevê um crédito de imposto por dupla tributação internacional, independentemente de haver ou não, entre os Estados em causa, convenção para eliminar a dupla tributação;
- c) o regime de transparência fiscal disposto nos artigos 6º e 12º do CIRC e no artigo 20º do CIRS⁷ – a eliminação da dupla tributação económica dos lucros consiste no facto de que os rendimentos das sociedades abrangidas pela transparência fiscal não são tributados em sede de IRC, mas sim na esfera dos seus sócios. Deste modo, a matéria coletável destas sociedades, apurada de acordo com as normas do CIRC, é imputada aos membros dessas entidades, tributando-se como rendimento dos sócios em sede de IRS ou de IRC, consoante se trate de uma pessoa singular ou coletiva; e
- d) o regime especial aplicável às fusões, cisões ou entrada de ativos, que permite, verificadas as condições dispostas no artigo 74º do CIRC, que:

“na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso de entrada de ativos, não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão ou entrada de ativos ...”.

No que se refere às medidas de carácter internacional (bilaterais ou multilaterais), trata-se de Convenções, isto é, acordos de vontade que têm como objetivo, estabelecer limites dentro dos quais os Estados intervenientes podem aplicar o seu direito fiscal, ou seja, definir uma delimitação

⁵ Artigos republicados pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, no que se refere aos artigos do CIRC.

⁶ Redação dada pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho.

⁷ Redação dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

de poderes de tributação de cada Estado. Sendo que, salvo disposição da Convenção em contrário, a tributação ocorrerá de acordo com a legislação em vigor no Estado ao qual foi reconhecido o poder de tributação.

De referir que as medidas unilaterais e as convenções, por si só, não resolvem a generalidade dos problemas relacionados com a eliminação da dupla tributação.

1.3. A crescente importância da concorrência fiscal

A par do fenómeno da dupla tributação internacional, associado à livre circulação de pessoas, capitais, bens e serviços, um outro há a considerar: o fenómeno da concorrência fiscal internacional ou competição fiscal internacional.

O fenómeno reveste-se de especial importância nos nossos dias, em virtude de diversos países tenderem a atrair fluxos financeiros de forma desleal, mediante garantia de ausência de tributação, isto é, a adotarem medidas de concorrência fiscal prejudicial que constituem um fator de distorção e de injustiças.

1.3.1. Noção de concorrência fiscal

Importa pois, começar por perceber o que se entende na realidade por concorrência fiscal internacional?

O termo “concorrência” associa-se, por norma, à atividade económica, ou seja, à concorrência interempresarial. Contudo, a concorrência não é exclusiva da atividade económica, trata-se de um fenómeno presente nos vários domínios da vida em sociedade, tais como, na política, entre público e privado, entre grupos, no desporto, e mesmo entre religiões e crenças. De facto, existe uma concorrência fiscal entre empresas, particularmente entre empresas transnacionais, isto é, entre empresas que desenvolvem a sua atividade em diversas jurisdições fiscais, sujeitas naturalmente a sistemas fiscais por vezes bastante diversificados.⁸

⁸ Um sistema fiscal é, fundamentalmente, um sistema normativo de ação que permite de forma coativa, cobrar receitas que visam a satisfação das necessidades públicas. A respeito da diversidade dos sistemas fiscais, importa referir, que esta decorre do facto de cada sistema fiscal ser fruto da estrutura económica ou nível de desenvolvimento, do sistema jurídico, da história política, da cultura técnica e administrativa e até mesmo, da psicologia coletiva do povo de cada país ou território.

Porém, quando se fala em concorrência fiscal, fala-se da concorrência no campo da ação institucional, designadamente da concorrência entre Estados ou entre jurisdições (por vezes entre regiões ou administrações autónomas do mesmo Estado), da concorrência entre sistemas ou políticas fiscais, e não de concorrência entre empresas. Muitas vezes, no sentido de captar capital estrangeiro, ou de, pelo menos, garantir que o investimento existente não seja deslocalizado, a estratégia dos Estados ou jurisdições, passa pela redução da carga fiscal (em regra através da redução das taxas nominais do imposto), o que alguns autores denominam de “mercado dos impostos”.

Fazendo uma aproximação sistémica, a concorrência fiscal ocorre quando o sistema fiscal de uma entidade governamental afeta o sistema fiscal de outra entidade, causando frequentemente a erosão das receitas fiscais desta última.

A concorrência fiscal pode exercer-se de formas e técnicas muito distintas, designadamente, através das taxas aplicáveis, das regras de incidência e não incidência do imposto, do método de apuramento da matéria coletável, das normas sobre isenções e outros benefícios, e do sistema de sanções (prazos de pagamento e penalidades).

Ela abrange ainda aspetos como a existência, ou não, de acordos entre a administração fiscal e o contribuinte, e de boas práticas: legislativas (que impulsionem a simplicidade, estabilidade e transparência das normas fiscais), administrativas (que garantam o respeito pelas garantias dos contribuintes), e judiciais (que propiciem decisões céleres por parte dos tribunais).

De referir que, a literatura está longe de ser consensual no que respeita à noção de concorrência fiscal. A este propósito, refere o Professor António Carlos dos Santos (2002) “não é fácil definir”, trata-se de uma noção polissémica que, em teoria, poderá ser distinguida em diferentes vertentes.

Tomando em linha de conta os níveis de jurisdição podemos distinguir concorrência fiscal vertical de concorrência fiscal horizontal. No que se refere à primeira, esta ocorre entre jurisdições situadas em diferente níveis de decisão no mesmo território, é por exemplo a concorrência entre uma Organização Supranacional e os EM (Estados-membros). A segunda, ocorre entre jurisdições enquadradas no mesmo nível de decisão, como é o caso, da concorrência existente entre Portugal e Espanha, no quadro da União Europeia, ou entre Municípios, num mesmo território.

Por outro lado, a concorrência fiscal pode ser distinguida entre concorrência fiscal ativa, passiva, ou por imitação. A passiva decorre da mera coexistência de sistemas fiscais significativamente distintos, e a ativa consiste na capacidade de atrair investimento através da política fiscal. Esta última poderá ser fruto de uma estratégia de ataque, isto é, de uma concorrência fiscal ofensiva, ou como resposta a políticas fiscais externas (concorrência fiscal defensiva). Por fim, a concorrência por imitação ou comparação, decorre da adoção por parte de determinada jurisdição das boas práticas implementadas noutra Estado ou jurisdição.

Em suma, concorrência ou competição fiscal é a concorrência associada à competitividade dos países e da atratividade dos territórios.

1.3.2. Concorrência fiscal versus competitividade

Alguns autores defendem que a concorrência fiscal, designadamente a concorrência fiscal ativa (ofensiva ou defensiva), tem como objetivo último a competitividade: um país é competitivo se está em condições de entrar em concorrência com outros.

Mas, será a relação entre competitividade e concorrência fiscal assim tão linear?

Um elemento fundamental da competitividade é o que decorre da política fiscal dos Estados, contudo, competitividade não passa simplesmente por uma carga fiscal reduzida, ser-se competitivo é, acima de tudo, promover o bem-estar social (Santos, 2006). A busca da competitividade pela via fiscal (através de incentivos fiscais para atração de investimento externo e de políticas de baixos salários) pode, de facto, melhorar as condições de vida dos cidadãos e consequentemente aumentar a competitividade de um Estado, mas se tal não se verificar, pode também desincentivá-la. Por outro lado, a adoção de uma estratégia de cooperação entre Estados, alternativamente à concorrência fiscal, não significa necessariamente que a competitividade fiscal desses Estados possa ficar comprometida.

1.3.3. Concorrência fiscal: “boa” e “má”

A concorrência fiscal foi defendida ao longo dos tempos, pela generalidade dos autores, como salutar.⁹ Os defensores da concorrência fiscal consideram que o facto de um Estado menos desenvolvido apresentar um nível de fiscalidade menor relativamente a outro Estado, poderá ser peremptório para a deslocalização de capitais, investimentos e empresas.¹⁰ Posto isto, o Estado onde a carga fiscal é mais elevada poderá ver-se forçado a reduzir o seu nível de fiscalidade, a fomentar uma administração eficiente da dívida pública, a ter mais rigor na cobrança e na gestão dos seus impostos, e a assegurar uma melhoria da competitividade, pelo que, a concorrência fiscal se revela benéfica. Por outras palavras, a concorrência fiscal conduz a um sistema ótimo.

Ainda há duas décadas, o recurso à concorrência fiscal ativa para captar investimento direto ou financeiro, trabalho qualificado, serviços, mercadorias, tecnologias ou consumidores, era encarado como um fenómeno natural.

Só na década de 90, a concorrência fiscal começa a ser encarada de outra forma. No que se refere à Europa, é com a publicação, pela Comissão, do Relatório Ruding (1992, apud Faria, 2003) que, pela primeira vez, se denota uma certa preocupação com os desenvolvimentos que a concorrência fiscal está a ter entre EM¹¹.

Os não entusiastas da concorrência fiscal argumentam que esta, pelo menos a partir de determinada fasquia, é considerada prejudicial, danosa, nefasta ou mesmo desleal. Trata-se da concessão de regimes mais favoráveis (com níveis de tributação muito reduzidos, ou mesmo, de ausência de tributação) a residentes de outro Estado, no sentido de atrair investimento ou

⁹ Para tal, em muito contribuiu o modelo elaborado em 1956, por *Charles Milles Tibeout*, na América. Segundo o autor, a diferentes níveis de fiscalidade correspondem necessariamente níveis diversos de fornecimentos de bens e serviços públicos. Sendo as pessoas livres de se deslocalizarem para os territórios cujos serviços públicos ao dispor se lhes afigurem mais favoráveis, tendo em conta a carga fiscal suportada, a concorrência entre sistemas fiscais conduz a resultados eficientes. Este modelo foi posteriormente objeto de duras críticas, uma vez que não tem em linha de conta a função redistributiva dos impostos, conduz a níveis de despesa e de impostos abaixo dos desejáveis, e ignora a diferente mobilidade dos fatores de produção (Nabais, 2005, pp. 203-206).

¹⁰ Em igualdade de nível de fiscalidade era espetável que os investimentos fossem deslocalizados para territórios mais desenvolvidos, de maior concentração de população, no fundo, mais ricos.

A esta parte, refere o Professor António Carlos Santos (2006, p. 23) que “alguns estudos e inquéritos apontam para o facto de o fator fiscal sendo importante na decisão de investimento, estar longe de ser o fator principal desta decisão. Quando dois territórios estão em igualdade de condições quanto a outros fatores tão ou mais importantes, como por exemplo, a localização do território, a dimensão do mercado, o ordenamento do território (...) a existência de mão de obra qualificada, a inovação, etc., aí sim o fator fiscal tende a fazer a diferença”.

¹¹ Refere o capítulo 7 e 8 do relatório, que nada levava a acreditar que a ação autónoma dos governos nacionais pudesse despoletar uma concorrência fiscal desenfreada entre Estados e conseqüentemente a erosão das respetivas receitas. Salientava-se, contudo, uma certa preocupação com a tendência crescente de os EM instaurarem regimes fiscais especiais.

receitas para esse Estado. O que implica a perda total de receitas para o Estado lesado e resultados reduzidíssimos para o Estado que concede estes regimes mais favoráveis. Note-se, que lesar os interesses de outro Estado, nomeadamente a sua receita fiscal, não é condição suficiente para que a concorrência fiscal possa ser considerada prejudicial (Santos, 2002).

Por outras palavras e segundo o Professor Luís Leitão (2007b), considera-se concorrência fiscal prejudicial a atração desleal (mediante promessa de ausência ou tributação reduzida) de fluxos financeiros pertencentes a outros Estados, estimulando a evasão e fraude fiscal nestes. Situação, frequentemente qualificada através da expressão inglesa “*poaching*” (caça ou pesca furtiva).

Ocorrendo uma situação de concorrência fiscal prejudicial, há naturalmente uma erosão das receitas fiscais dos Estados lesados, que podem deixar de ser suficientes para cobrir a despesa pública, e conseqüentemente, obrigarem os Estados a criar situações de injustiça concentrando a carga fiscal nos fatores dotados de menos mobilidade, como o trabalho (em especial, o de menos qualificação), a propriedade e o consumo. Só estamos perante uma situação de concorrência fiscal prejudicial, se a criação de um regime fiscal especial por parte de determinado Estado, acarretar a perda de receitas fiscais, quer para este, quer para o Estado lesado.

Percebe-se que há, de facto, algo de verdade em ambas as posições acima elencadas. Pode dizer-se que a concorrência fiscal tem dupla face¹². Por um lado, dentro de certos limites (dependendo da forma como se realiza) pode ser benéfica, a curto ou a longo prazo, mas por outro, pode ter efeitos nocivos. Daí a necessidade de se estabelecer regras e limites à concorrência fiscal, através de uma regulação, mais ou menos global, do fenómeno.

¹² Existem fortes considerações teóricas que apontam como efeitos da concorrência fiscal, quer o aumento quer a diminuição da eficiência. O que prevalece depende muito das condições especiais, pelo que, para muitos autores é fútil arguir de forma geral sobre se a concorrência fiscal é boa ou má.

Parte II

2. A difícil regulação da concorrência fiscal prejudicial

Sentida a necessidade de regular a concorrência fiscal e a dupla tributação internacional, a questão seguinte é a de saber a que instâncias institucionais poderiam ser atribuídas competências para tal. Em teoria, no quadro mundial apenas a ONU (Organização das Nações Unidas) estaria em condições para legitimamente efetuar tal tarefa. Porém, entidades como a OCDE, a UE, o FMI (Fundo Monetário Internacional), a OMC (Organização Mundial do Comércio) e o G8 (Grupo dos Oito) têm-se debruçado sobre a regulação e o combate às práticas prejudiciais do fenómeno da concorrência fiscal.

2.1. Regulação comunitária

2.1.1. Resenha histórica dos trabalhos da Comissão

Desde a década de 60, que a Comissão Europeia se mostra empenhada em ultrapassar os obstáculos fiscais ao desenvolvimento das atividades transfronteiriças, ou seja, em combater ou atenuar a dupla tributação, bem como as medidas de concorrência fiscal que conduzem a distorções e injustiças. Uma vez que, cedo se percebeu, poderem comprometer o tão almejado mercado interno europeu.

No entanto, foi a tributação indireta que despertou, desde logo, especial atenção. A harmonização fiscal ao nível da tributação indireta, prevista no artigo 93º do Tratado CE (Tratado que institui a Comunidade Europeia),¹³ confirma esta ideia. Note-se, que o referido Tratado não explicita qualquer disposição para a harmonização dos impostos diretos. Pelo que, não admira que o processo de harmonização fiscal no campo da tributação indireta se encontre atualmente muito mais avançado do que o da tributação direta. Muitas são as vezes, que encontramos o IVA referido como exemplo de uma política comum europeia de sucesso.

¹³ Versão compilada publicada no Jornal Oficial da União Europeia n° C 321E, de 29 de dezembro de 2006. Trata-se do artigo 92º do Tratado de Roma (Tratado que institui a Comunidade Europeia) na sua versão original de 1957.

No que se refere à tributação direta, de acordo com o disposto no artigo 94º do Tratado CE, o Conselho apenas está autorizado a adotar:

“diretivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum. ”.

Com efeito, foram elaborados, ao longo dos mais de quarenta anos de existência da Comissão, vários estudos, relatórios e propostas, sobretudo, em matéria de imposto sobre as sociedades.

Vejamos então, os principais trabalhos levados a cabo pela Comissão no âmbito da harmonização da tributação direta.

O primeiro grande trabalho da então “Comunidade Económica Europeia”, data de 1962, é o denominado Relatório Neumark. Trata-se de um documento de carácter pioneiro, que recomenda a adoção de normas que visem a harmonização direta das sociedades, bem como, das pessoas singulares. Sugere ainda, a criação de um sistema comum de informação e a constituição de um tribunal especializado para a resolução de conflitos de natureza fiscal.

Seguiu-se o Relatório Segré, de 1966, que ostenta um conjunto de medidas destinadas a eliminar os obstáculos fiscais à criação de um mercado de capitais integrado na Comunidade Europeia.

Na sequência do programa de ação da Comissão em matéria de tributação direta, de 1967, emergem as primeiras propostas de diretivas comunitárias: uma, relativa ao regime fiscal aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas, sediadas em diferentes EM da UE; outra, sobre fusões, cisões e entradas de ativos entre sociedades de diferentes EM. Propostas que mereceram forte resistência por parte dos EM, pelo que, não foram adiante.

Em 1970, o Relatório Van den Tempel, sobre a harmonização da tributação do rendimento das sociedades, propõem a criação de um sistema de tributação autónomo do lucro das sociedades, assim como dos dividendos que eventualmente venham a ser distribuídos aos acionistas. Uma vez que, considera que o sistema de dupla tributação económica, é o que levanta menos problemas nas relações internacionais.

Dadas as dificuldades enfrentadas, até então, em matéria de harmonização do imposto sobre as sociedades, o programa de ação da Comissão de 1975, reconhece a necessidade de estabelecer objetivos menos ambiciosos. Contudo, surgem entretanto, propostas de Diretivas relativas: à harmonização dos sistemas de tributação das sociedades e de retenção na fonte dos dividendos; à assistência mútua entre EM; e à eliminação da dupla tributação no caso de correção dos lucros

entre empresas associadas. Neste sentido, a Comissão vê aprovada pelo Conselho, a primeira Diretiva em matéria de tributação, a Diretiva 77/799/CEE¹⁴, sobre assistência mútua das autoridades competentes dos EM.

O relatório Burke, de 1980, apresenta recomendações genéricas no âmbito da harmonização da base tributável do imposto sobre as sociedades, releva a importância de adotar medidas em matéria de harmonização da tributação dos juros e dividendo, bem como, a criação de um regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e suas afiliadas.

Em 1990, uma Comunicação da Comissão, anuncia o abandono do objetivo de harmonização das taxas e das bases dos impostos sobre as sociedades dos EM, considerando-o “ultrapassado”. Por sua vez, apela ao Conselho a aprovação das propostas de Diretivas já apresentadas, e alerta para a necessidade de adotar medidas no sentido de regulamentar, no domínio dos preços de transferência e de garantia de transparência dos benefícios fiscais.

Com efeito, só em 1990, passados mais de 20 anos da apresentação das suas primeiras propostas, a Comissão, vê aprovadas pelo Conselho, medidas específicas no domínio da tributação direta: a denominada Diretiva “Fusões”¹⁵, a Diretiva “Sociedades-mães e Afiliadas”¹⁶, e a Convenção de Arbitragem¹⁷.

Posteriormente, as recomendações do relatório do comité de peritos independentes sobre a fiscalidade das empresas, de 1992, o vulgarmente denominado Relatório Ruding, visam eliminar a dupla tributação, harmonizar as taxas do imposto sobre o rendimento das sociedades e assegurar a completa transparência dos vários benefícios fiscais previstos pelos EM para promover o investimento.

Algumas destas medidas foram implementadas pela Comissão. Não foram aceites, contudo, a sugestão de harmonização da taxa de imposto sobre as sociedades, bem como, as medidas direcionadas à aproximação das bases tributáveis¹⁸.

Seguiu-se o primeiro Relatório Monti, em março de 1996¹⁹, em que a Comissão propõe um conceito novo e global da política fiscal. Com efeito, a Comissão deverá desenvolver esforços no

¹⁴ JOCE (Jornal oficial das Comunidade Europeias) n.º L 336, de 27 de dezembro de 1977.

¹⁵ Diretiva 90/434/CEE, do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal aplicável às fusões, cisões e entradas de ativos entre sociedades de diferentes EM da UE, publicada no JOCE nº L 225, de 20 de agosto de 1990.

¹⁶ Diretiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades afiliadas e sociedades-mãe de diferentes EM da EU, publicada no JOCE nº L 225, de 20 de agosto de 1990.

¹⁷ Convenção 90/436/CEE, do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas, publicada no JOCE nº L 225, de 20 de agosto de 1990.

¹⁸ A redação da Comissão ao Relatório, em 26 de junho de 1992 SEC(92)1118.

¹⁹ «A Fiscalidade na União Europeia», SEC(96) 487, de 20 de março de 1996. Documento a debater na reunião informal do Conselho ECOFIN (*Economic and Financial Committee*), que destaca os principais desafios a enfrentar pela UE.

sentido de regular ao nível: dos pagamentos transfronteiriços, da tributação de estabelecimentos estáveis, da celebração entre EM de Convenções bilaterais para eliminar a dupla tributação e da limitação da concorrência fiscal. Não deixa de ser relevante salientar, que a Comunicação da Comissão refere que "qualquer proposta para a tomada de medidas pela Comunidade em matéria de fiscalidade deve ter plenamente em conta os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade".

Na sequência do segundo Relatório Monti, em outubro 1996²⁰, a Comissão informa que pretende voltar a submeter ao Conselho uma proposta de Diretiva, referente ao sistema de tributação aplicável aos pagamentos intragrupos de juros e royalties, e recomenda a criação de um Código de Conduta relativo à concessão de incentivos fiscais a adotar por parte dos EM.

A nova estratégia fiscal europeia, o denominado "pacote fiscal Monti" foi publicada pela Comissão em outubro de 1997 «A coordenação fiscal na União Europeia: um conjunto de medidas para a resolução do problema da concorrência fiscal nociva».

Neste contexto, em dezembro 1997, os Ministros das Finanças da UE, adotam um conjunto de medidas específicas, o denominado "pacote Fiscal". Entre estas medidas: uma proposta de Diretiva relativa aos pagamentos transfronteiriços de juros e royalties entre empresas associadas e outra relativa à tributação mínima dos rendimentos da poupança; e o Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas, de forma a eliminar ou atenuar a concorrência fiscal prejudicial. No que concerne às Diretivas deste pacote fiscal de 1997, estas só vieram a obter consenso para aprovação em junho de 2003²¹.

Foi, em traços gerais, com este enquadramento histórico que é publicada, em outubro de 2001, a Comunicação da Comissão denominada "Para um mercado interno sem obstáculos fiscais"²². Esta tem por base um importante estudo²³ sobre a fiscalidade das empresas no mercado interno, que contempla uma análise comparativa dos diversos sistemas fiscais, a vigorar no seio da UE.

Identificados os obstáculos²⁴ à realização do mercado interno, a Comissão propõe, na Comunicação, um conjunto de medidas a tomar no sentido de os eliminar. Medidas estas, que se

²⁰ «A fiscalidade na União Europeia: Relatório sobre a evolução dos sistemas fiscais» (COM(96)546).

²¹ A Diretiva 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, e a Diretiva 2003/49/CE, do Conselho, de e de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos e royalties efetuados entre sociedades associadas de EM diferentes.

²² COM(2001) 582 final.

²³ *Commission staff working paper "Company taxation in the Internal Market"*, de 23 de outubro de 2001 SEC(2001) 1681, disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf

²⁴ Para uma análise detalhada dos obstáculos fiscais das empresas à atividade económica transfronteiras no mercado, ver (SEC(2001)1681 de 23.10.2001, Parte III, pp. 223-305).

caracterizam por duas abordagens distintas: por um lado, um conjunto de soluções específicas, que permitam sanar determinados obstáculos fiscais; e por outro lado, um conjunto de propostas mais globais (“*comprehensive approach*”)²⁵, que visam proporcionar aos grupos de sociedades uma matéria consolidada de imposto para as suas atividades ao nível da UE, reestruturando assim, o imposto sobre as sociedades a nível comunitário.

No âmbito das medidas específicas (“*targeted solutions*”), é aprovada pelo Conselho, a Diretiva 2003/49/CE²⁶, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de EM diferentes; a Diretiva 2003/48/CE²⁷, de 3 de junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros; e a Diretiva 2003/123/CE²⁸, de 22 de dezembro de 2003, que altera a Diretiva 90/435/CEE (Diretiva “Mães e Filhas”). Mais tarde, em 2005, é publicada a Diretiva 2005/19/CE²⁹, do Conselho de 17 de fevereiro, que altera a Diretiva 90/434/CEE (Diretiva “Fusões”).

Em síntese e face ao exposto, pode dizer-se que os trabalhos da Comissão em matéria da tributação direta, nomeadamente do imposto sobre as sociedades, podem ser divididos em duas fases. A primeira até 1990, que tem por objetivo a harmonização das bases tributáveis e das taxas; e a segunda a partir dessa data, caracterizada pela tentativa de eliminação dos entraves ao correto funcionamento do mercado interno. Parece-nos legítimo afirmar, que a harmonização comunitária foi, e será num futuro próximo, um projeto em curso, com um longo caminho a percorrer. Para o qual contribui em muito, citando a Professora Paula Rosado Pereira (2005),

“a regra da unanimidade na aprovação de medidas em matéria fiscal (...) uma das grandes responsáveis pela escassez de progressos ao nível da harmonização da tributação direta, bem como pelo impasse a que se chegou relativamente à harmonização do IVA.”

2.1.2. O Código de Conduta

Passemos então, para uma abordagem mais detalhada do já referido Código de Conduta e do seu papel na regulação da concorrência da fiscal prejudicial.

²⁵ As “*comprehensive approach*”, não serão objeto de estudo neste trabalho. De referir, contudo, que trata-se de propostas no sentido de obter uma convergência fiscal senão mesmo um sistema fiscal comum a todos os EM, tais como: a matéria colectável harmonizada ao nível da união europeia; o imposto europeu sobre o rendimento das empresas; a matéria colectável comum consolidada; ou a tributação segundo o Estado da origem.

²⁶ Publicada no JOCE nº L 157, de 26 de junho de 2003.

²⁷ Publicada no JOCE nº L 157, de 26 de junho de 2003.

²⁸ Publicada no JOCE nº L 007, de 13 de janeiro de 2004.

²⁹ Publicada no JOCE nº L 058, de 4 de março de 2005.

É na sequência da Comunicação da Comissão, de março de 1996, referida anteriormente, que o Conselho, numa reunião informal dos Ministros das Finanças e da Economia realizada em Verona, a 13 de abril de 1996, propõem um amplo debate sobre a concorrência fiscal prejudicial, que viria a ser concretizado na reunião informal de Mondorf-les-Bains, em setembro de 1997. Na sequência dos trabalhos e debates entretanto efetuados pelo "Grupo Monti"³⁰, é publicado um novo relatório «A fiscalidade na União Europeia: Relatório sobre a evolução dos sistemas fiscais»³¹, onde se reafirma a necessidade de implementar medidas fiscais que permitam completar o Mercado Único.

No âmbito da Comissão, em março de 1997, é criado um grupo de Política Fiscal, composto por representantes políticos dos EM. Sendo as medidas, destinadas a suprimir as distorções existentes e a regular a concorrência fiscal, propostas pela Comissão no seu «Plano de Ação para o Mercado Único para 1997»³².

Em maio de 1997, foi constituído, no âmbito do Conselho e com participação da Comissão, o Grupo do Código de Conduta, composto por representantes políticos dos EM e presidido pela Secretária de Estado do Tesouro britânica, Dawn Primarolo. Este grupo tem por objetivo avaliar as medidas fiscais suscetíveis de virem a ser expressas no Código de Conduta como prejudiciais.

A reunião informal do ECOFIN de Mondorf-les-Bains, em setembro de 1997, veio dar novo impulso à urgência de regular a concorrência fiscal. As comunicações «Rumo a uma coordenação em matéria fiscal na União Europeia» e «Um pacote de medidas contra a concorrência fiscal prejudicial em matéria fiscal na União Europeia» procuraram dar respostas aos novos desafios em matéria fiscal na UE. Neste contexto, em dezembro de 1997, foi aprovado, por uma Resolução do Conselho da UE e pelos Ministros das Finanças dos EM, o Código de Conduta³³ no domínio da fiscalidade das empresas (Santos & Palma, 1999).

2.1.2.1. Natureza jurídica e âmbito de aplicação

Relativamente à sua natureza, o Código é um compromisso político, uma espécie de *"gentlemen's agreement"*, que não afeta os direitos e as obrigações dos EM nem as respetivas

³⁰ Grupo de Alto Nível sobre a fiscalidade, instituído pelo Conselho de Ministros das Finanças, em abril de 1996, presidido pelo então Comissário das Finanças, Mario Monti.

³¹ As conclusões iniciais da Comissão, na sequência das reuniões deste grupo, foram publicadas a 22 de outubro de 1996: «A fiscalidade na União Europeia: Relatório sobre a evolução dos sistemas fiscais» COM (96) 546).

³² Comunicação da Comissão ao Parlamento e ao Conselho, de 30 de abril de 1997, COM (97) 184.

³³ Publicado no JO (Jornal Oficial da União Europeia) n.º C 002, de 6 de janeiro de 1998, como Anexo 1 às conclusões do Conselho ECOFIN de 1 de dezembro de 1997, em matéria de política fiscal.

competências e as da Comunidade, tal como decorrem do estatuído no Tratado CE. Sendo um instrumento político e não jurídico, a sua interpretação e aplicação não está sujeita à jurisdição do Tribunal Judicial das Comunidades Europeias, o que seria preferível, mas sim, a um mero controlo político. Facto que nos poderá levar a questionar da sua eficácia, mas que não significa, necessariamente, que o compromisso assumido não possa ser respeitado (Santos & Palma, 1999).

No tocante ao âmbito de aplicação do Código de Conduta, este pode ser visualizado em duas vertentes, o territorial e o material (quanto aos impostos e medidas fiscais visadas).

Quanto ao âmbito de aplicação territorial, o Código cinge-se, em princípio, ao espaço da UE, isto é, ao território a que se aplica o Tratado CE. Diz-se em princípio, porque os EM comprometeram-se a promover a adoção dos princípios destinados à eliminação das medidas fiscais prejudiciais num quadro geográfico tão amplo quanto possível. Em particular, nos seus territórios dependentes ou associados ou nos quais têm responsabilidades especiais ou prerrogativas fiscais³⁴.

Quanto ao segundo aspeto, o Código restringe-se à fiscalidade das empresas. Sem, contudo, definir o que se deve entender como tal, parecendo estar em causa apenas os impostos diretos, uma vez que ficou uma certa indefinição quanto ao regime fiscal dos trabalhadores transfronteiriços, isto é, quanto à parafiscalidade (contribuições para a segurança social). Abrange as medidas fiscais potencialmente prejudiciais, ou seja, todas e quaisquer vantagens fiscais suscetíveis de afetar a localização das atividades económicas no seio da Comunidade, independentemente da sua base jurídica ou forma de concretização (disposições legislativas, regulamentares, e práticas administrativas), que prevejam um nível de tributação efetivo, incluindo a taxa zero, significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado-membro em causa (Pereira, 1998).

2.1.2.2. Critérios para a qualificação das medidas fiscais prejudiciais

O Código fornece no ponto B, a título exemplificativo, alguns critérios a ter conta aquando da avaliação/qualificação de uma dada medida como sendo de natureza potencialmente prejudicial. São eles:

³⁴ Ponto M do Anexo 1 às conclusões do ECOFIN de 1 de dezembro de 1997, publicado no JOCE n.º C 002, de 6 de janeiro de 1998.

-
- a) o critério da atribuição das vantagens a não residentes (*“ring fencing”*): visa apurar se as vantagens fiscais são concedidas exclusivamente a não residentes ou se as transações são efetuadas apenas com não residentes;
 - b) o critério dos efeitos na economia interna do Estado-membro: pretende averiguar se as vantagens concedidas são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional;
 - c) o critério da contrapartida da atividade económica real ou da presença económica substancial: tem por objetivo verificar se as vantagens são concedidas mesmo que não exista qualquer atividade económica real, nem qualquer presença económica substancial, no Estado-membro que as proporciona;
 - d) o critério do método de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional: pretende apurar se o método de determinação dos lucros resultantes das atividades interna de um grupo multinacional se afasta dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente, das regras aprovadas pela OCDE, como, por exemplo, as relativas a preços de transferência, ou, dos princípios consagrados na Convenção Modelo da OCDE em termos de determinação dos lucros de estabelecimentos estáveis; e
 - e) o critério da transparência: cuja finalidade é saber se as medidas fiscais e as disposições legais são aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo.

Note-se, que embora a qualificação de determinada medida como potencialmente prejudicial não dependa de verificação cumulativa de todos estes critérios, alguns destes têm estreita conexão entre si, pelo que, deverão ser analisados de forma interligada.

Estabelece o ponto G do Código, que o processo de avaliação de uma dada medida, deve ter por base uma abordagem globalizada, que permita analisar cuidadosamente os efeitos desta sobre os outros EM, nomeadamente os efeitos quanto à tributação efetiva das atividades em causa por toda a Comunidade.

Por último, o ponto G do Código refere ainda (por sugestão das delegações portuguesa e espanhola) que terá de ser “prestada especial atenção às características e condicionalismos particulares das regiões ultraperiféricas e das pequenas ilhas, sem atentar contra a integridade e coerência da ordem jurídica comunitária, incluindo o mercado interno e as políticas comuns”. Deste modo, sempre que a justificação para determinada medida fiscal seja o apoio ao

desenvolvimento económico de certa região, importará avaliar se as medidas são proporcionais e orientadas para os objetivos pretendidos. Disposição particularmente importante para Portugal, na qual se enquadra o regime fiscal das zonas francas previsto no artigo 33º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)³⁵, abordado nos pontos 2.4 e 7.4.2 deste trabalho.

2.1.2.3. Congelamento e desmantelamento das medidas fiscais prejudiciais

O Código de Conduta consagra dois compromissos basilares por parte dos EM.

Por um lado, os EM comprometem-se a informarem-se reciprocamente das medidas vigentes ou futuras potencialmente prejudiciais nos termos do Código, sendo que, a informação pode ser solicitada pela Comissão ou por qualquer Estado-membro. Por outro lado, os EM comprometem-se a respeitar as disposições relativas ao congelamento e desmantelamento das medidas fiscais prejudiciais em vigor. Assim, o Código consagra uma cláusula de “*standstill*”, compromisso de não introduzir novas medidas fiscais suscetíveis de virem a ser consideradas prejudiciais à luz dos critérios do Código de Conduta. Sendo que, a adoção de qualquer medida fiscal implica uma avaliação prévia atendendo aos princípios e aos processos de avaliação consignados no Código.

Por outro lado, consagra uma cláusula de desmantelamento (“*roll over*”) que vincula os EM a reanalisar as disposições existentes e as práticas em vigor, nos termos do Código. Alterando-as, sempre que necessário, de forma a eliminar, o mais rapidamente possível, quaisquer medidas fiscais qualificadas como prejudiciais. Em regra, reconhece-se que um período de dois anos deva ser suficiente para o desmantelamento. Todavia, estabeleceu-se que a partir de 1 de janeiro de 1998, o desmantelamento efetivo deveria efetuar-se no prazo de cinco anos, admitindo-se que em circunstâncias especiais, após avaliação do Conselho, se possa justificar um prazo mais alargado.

2.1.2.4. O Grupo de trabalho do Código de Conduta

Como é sabido, o Grupo do Código de Conduta, vulgarmente denominado de Grupo Primarolo, constituído em maio de 1997, tem por objetivo primacial a avaliação das medidas fiscais suscetíveis de se considerarem na aceção do Código, como prejudiciais à concorrência fiscal.

³⁵ Artigo republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho.

Na sequência da avaliação efetuada, o Grupo publicou, no Relatório Primarolo de 1999, uma lista onde contavam 66 medidas que efetivamente se tinham revelado prejudiciais à luz dos critérios de avaliação consagrados no Código³⁶. Porém, a lista dos 66 regimes da União Europeia considerados lesivos para a concorrência nunca chegou a ser aprovada pelo Conselho. Nunca existiu consenso no seio do Grupo relativamente a esta matéria, uma vez que a maioria dos EM não concordou com o facto de os seus regimes terem sido qualificados de prejudiciais, sobretudo quando a avaliação não tinha sido efetuada com base em critérios económicos. Em resultado de tudo isto, os EM têm-se mostrado bastante renitentes ao desmantelamento das práticas prejudiciais. O Grupo, porém, tem continuado as negociações com os territórios dependentes ou associados e com os países terceiros, a fiscalização do congelamento e a execução do desmantelamento das práticas nocivas, apresentando regularmente relatórios dos trabalhos efetuados, a enviar ao Conselho, para análise e eventual publicação (Santos, 2002).

2.2. Regulação no âmbito da OCDE

O fenómeno da Concorrência fiscal extravasa, como é óbvio, o âmbito territorial da UE. Se a luta contra a concorrência fiscal ficasse confinada à UE correria o risco de poder produzir efeitos perversos para si própria. Assim, é do próprio interesse da UE que a regulação se processe num espaço territorial o mais amplo possível.

2.2.1. O Relatório da OCDE para as práticas da concorrência fiscal prejudicial

No âmbito da OCDE, atendendo a preocupações similares às da UE, em maio de 1996, os Ministros dos países membros, solicitaram à OCDE o estudo das medidas a desenvolver no sentido de combater o fenómeno da concorrência fiscal prejudicial, em particular no domínio das decisões financeiras e do investimento. Solicitação acatada na Cimeira do G7 (atualmente G8)³⁷ de Lyon em 1996, que constatou que:

³⁶ Das 66 medidas da lista, 7 foram inicialmente julgadas pela Comissão como compatíveis com o mercado comum ou foram consideradas como não sendo auxílios, entre as quais, as zonas francas da Madeira e de Santa Maria (Açores).

³⁷ Grupo internacional que reúne os sete países (Estados Unidos, Japão, Canadá, França, Alemanha, Reino Unido, Itália) mais industrializados e desenvolvidos economicamente do mundo, e a Rússia.

*“O desenvolvimento de «nichos fiscais» destinados a atrair atividades financeiras e outras atividades móveis pode produzir uma concorrência fiscal prejudicial entre os Estados, provocando um risco de distorção das trocas de investimento e, a termo, de erosão das bases fiscais nacionais”.*³⁸

Face a tal constatação, o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE iniciou os trabalhos nesta matéria, tendo publicado, em 20 de janeiro de 1998, o Relatório «*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*». Trata-se de um documento mais elaborado que o Código de Conduta da fiscalidade das empresas, que define um conjunto de princípios diretores para a identificação das práticas fiscais prejudiciais dos países membros. Apresenta dezanove recomendações no sentido de neutralizar tais práticas (sete relativas às legislações e práticas dos EM, sete respeitantes a tratados de natureza fiscal e as restantes referentes à cooperação internacional), que deverão ser acolhidas por estes, e se possível, alargadas a países não membros. A 9 de abril de 1998, o Conselho de Ministros da OCDE aprova o referido Relatório, adotando uma Recomendação aos governos dos países membros que, insta os EM a consagrarem as recomendações expressas no Relatório (incluindo os princípios diretores para a identificação das práticas fiscais prejudiciais) e, bem assim, encarrega o Comité dos Assuntos Fiscais a prosseguir os trabalhos sobre a matéria e a desenvolver o diálogo com países não membros encorajando-os a associarem-se às recomendações do relatório, para cuja realização, foi criado o Fórum sobre as práticas de tributação prejudicial. De referir, que a Suíça e o Luxemburgo abstiveram-se de aprovar o Relatório e de adotar a Recomendação, designadamente, por motivos ligados ao segredo bancário³⁹ (OCDE, 1998).

2.2.2. Objetivos, natureza e âmbito de aplicação

A recomendação do Conselho da OCDE, com base no Relatório, tem como objetivo o combate às práticas fiscais prejudiciais, designadamente os paraísos fiscais e os regimes fiscais preferenciais, ao abrigo do qual os EM se comprometem a não adotar novas medidas que sejam abrangidas pelo respetivo âmbito de aplicação ou a não reforçar e a rever as já existentes, bem como, a remover as práticas prejudiciais e os regimes preferenciais em vigor (denominada regra dos 3 R: refrear, rever e remover as práticas prejudiciais⁴⁰).

³⁸ De referir que o relatório apresenta também uma série de considerações sobre os aspetos benéficos da concorrência fiscal.

³⁹ Tal como consta no Anexo II do Relatório, p. 73-79.

⁴⁰ Em conformidade com as linhas diretrizes constantes da recomendação n.º 15 do Relatório.

No que respeita à sua natureza, a Recomendação do Conselho que aprovou o Relatório, é um mero compromisso de natureza política, sem força vinculativa, à semelhança do Código de Conduta, uma vez que a OCDE não dispõem de instrumentos dessa natureza nem de instância judicial para os impor.

No tocante ao âmbito de aplicação material da Recomendação que aprova o Relatório, cinge-se, por ora, às atividades de maior mobilidade geográfica, nomeadamente as atividades financeiras e outras atividades de prestação de serviços.

Por sua vez, quanto ao âmbito de aplicação territorial, a Recomendação abrange todos os países da OCDE (nos quais se incluem os países da UE), pretendendo-se alargar a sua ação igualmente aos países não membros⁴¹.

A este propósito, refere a Doutora Clotilde Palma (2003), tratar-se de um projeto ambicioso que suscita muitas dúvidas quanto à legitimidade de atuação da OCDE, ou não pretendesse esta, através de um texto não jurídico, impor obrigações aos seus países membros. Legitimidade esta, ainda mais questionável quando a OCDE pretende estender os seus princípios aos países não membros, situação que originou fortes oposições por parte dos países das Caraíbas aquando da sua qualificação de paraísos fiscais.

2.2.3. Recomendações

Tal como já se referiu, o Relatório contém dezanove recomendações, cujo conteúdo se poderá sintetizar nos quadros seguintes:

⁴¹ De acordo com o consagrado na Recomendação n.º 19 do Relatório.

Quadro 3 - Recomendações OCDE: legislação e práticas internas	
Recomendação n.º 1 – empresas estrangeiras controladas (<i>Controlled Foreign Corporations</i>) ou medidas equivalentes	Os países que não tenham este tipo de medidas deverão ponderar a respetiva adoção. Por outro lado, os países que as tenham adotado devem assegurar-se que a respetiva aplicação se encontra em conformidade com as medidas de combate às práticas fiscais prejudiciais.
Recomendação n.º 2 – fundos de investimento estrangeiro ou medidas equivalentes	Os países que não tenham este tipo de medida deverão adoptá-las e aqueles que as tenham adotado deverão ponderar a respetiva aplicação aos rendimentos e às entidades abrangidas pelas práticas qualificadas como concorrência fiscal prejudicial.
Recomendação n.º 3 – restrições inerentes à concessão de isenções ao rendimento estrangeiro no contexto da concorrência fiscal prejudicial	Os países que recorram ao método da isenção para eliminar a dupla tributação do rendimento estrangeiro, deverão certificar-se da respetiva aplicação apenas às atividades que não se qualifiquem como concorrência fiscal prejudicial.
Recomendação n.º 4 – troca de informação com outros países	Os países que não possuam regras relativas à troca de informações sobre as transações internacionais e as operações estrangeiras, realizadas por contribuintes residentes, deverão adoptá-las, bem como, proceder à troca de informações obtidas por essa via.
Recomendação n.º 5 – procedimentos administrativos	Os países que tenham um sistema de informações administrativas prévias, deverão tornar públicas as condições de concessão de tais informações.
Recomendação n.º 6 – preços de transferência	Os países que seguem os princípios consignados no documento da OCDE, de 1995, relativo aos preços de transferência, deverão ter em consideração a respetiva aplicação apenas às situações que não se qualifiquem como concorrência fiscal prejudicial.
Recomendação n.º 7 – acesso às informações bancárias pela Administração Fiscal	No contexto da concorrência fiscal prejudicial, os países deverão rever a sua legislação e práticas relativas ao acesso da informação bancária, tendo em vista a remoção dos impedimentos ao acesso a este tipo de informação pela Administração Fiscal.

Fonte: (Santos & Palma, 1999)

Quadro 4 - Recomendações OCDE: tratados de natureza fiscal	
Recomendação n.º 8 – intensificação e maior eficiência da troca de informação	Os países deverão adotar programas de intensificação de troca de informações relevantes respeitantes às transações efetuadas nos paraísos fiscais e nos regimes fiscais preferenciais que se qualifiquem como concorrência fiscal prejudicial.
Recomendação n.º 9 – concessão dos benefícios previstos nos tratados	Os países devem ponderar a inclusão, nas convenções de natureza fiscal, de disposições que restrinjam a concessão de benefícios a entidades e rendimentos abrangidos pelas medidas que constituam práticas fiscais concorrenciais prejudiciais e ponderar em que medida as disposições já existentes poderão ser utilizadas da mesma forma. Deverá igualmente ser ponderado em que medida o modelo de convenção da OCDE deverá ser alterado de forma a incluir este tipo de medidas ou clarificações.
Recomendação n.º 10 – classificação do papel das medidas internas antiabuso nos tratados	O comentário ao modelo de convenção da OCDE deverá ser clarificado atendendo à compatibilidade das medidas antiabuso com o modelo de convenção.
Recomendação n.º 11 – lista de regras de exclusão constantes dos tratados	O comité deverá elaborar uma lista das regras utilizadas pelos países no sentido de excluir dos benefícios das convenções fiscais determinadas entidades ou tipos de rendimentos, devendo tal lista ser utilizada como ponto de referência aquando da negociação de convenções fiscais e servir de base para as discussões no Fórum.
Recomendação n.º 12 – celebração de tratados com paraísos fiscais	Os países devem comunicar os tratados celebrados com paraísos fiscais e não celebrar mais tratados com tais territórios.
Recomendação n.º 13 – programas de ação coordenados	Os países devem efetuar este tipo de ações relativamente aos contribuintes que beneficiem de práticas qualificadas como concorrência fiscal prejudicial.
Recomendação n.º 14 – reclamações fiscais	Os países devem ser incentivados a rever as regras aplicadas ao reforço das reclamações em matéria fiscal adotadas pelos outros países e o Comité deverá prosseguir o seu trabalho nesta área tendo em vista disposições que, atendendo àquele objetivo, possam vir a ser incluídas nos tratados.

Fonte: (Santos & Palma, 1999)

Quadro 5 - Recomendações OCDE: intensificação da cooperação internacional	
Recomendação n.º 15 – princípios diretores e fórum para as práticas prejudiciais	Os países membros devem seguir os princípios diretores sobre os regimes fiscais preferenciais prejudiciais e constituir um Fórum para os implementar, bem como, as demais recomendações constantes do Relatório.
Recomendação n.º 16 – elaboração de uma lista paraísos fiscais	O Fórum deverá ser mandatado para elaborar, no prazo de um ano, após a respetiva primeira reunião e com base nos critérios de identificação constantes no Relatório, uma lista de paraísos fiscais.
Recomendação n.º 17 – relações com os paraísos fiscais	Os países que tenham relações especiais, de natureza económica ou outra, com paraísos fiscais, devem certificar-se que tais ligações não contribuem para a concorrência fiscal prejudicial e, em particular, os países que tenham territórios dependentes que tenham paraísos fiscais deverão certificar-se que as relações que mantêm com tais territórios não contribuem para a promoção ou para o incremento da concorrência fiscal prejudicial.
Recomendação n.º 18 – desenvolvimento e promoção ativa dos princípios para uma boa Administração Fiscal	O Fórum deve ser responsável pelo desenvolvimento e pela promoção ativa de princípios que deverão nortear as administrações fiscais, no reforço das recomendações constantes do Relatório.
Recomendação n.º 19 – associação de países não membros à recomendação	O Fórum deverá empreender um diálogo com os países não membros, utilizando, quando apropriado, os <i>fora</i> de outras organizações internacionais, com o objetivo de promover as recomendações constantes no Relatório, incluindo as linhas diretrizes.

Fonte: (Santos & Palma, 1999).

2.2.4. Critérios de identificação

O Relatório de 1998 aponta quatro fatores chave de identificação dos paraísos fiscais, a saber:

- a) tributação inexistente ou insignificante dos rendimentos – fator ponto de partida para a identificação de um paraíso fiscal, por si só insuficiente para tal qualificação, uma vez que depende da verificação cumulativa de outros fatores, exceto nas situações em que a jurisdição em apreço se apresente, ou seja reconhecida, como um local em que os contribuintes se podem evadir à tributação nos respetivos países de residência;

-
- b) ausência de uma troca efetiva de informações – verificação da existência de práticas proibitivas de uma troca efetiva de informações com os outros países, devidas, nomeadamente, ao sigilo bancário ou à diminuição dos encargos administrativos;
 - c) falta de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas – derivada, nomeadamente, da não publicação dos requisitos de aplicabilidade do regime aos contribuintes, ou da falta de acesso em condições de igualdade por parte destes ao regime; e
 - d) ausência de atividades económicas substanciais - verificação de que a atividade económica desenvolvida é relevante, ou seja, que os investimentos não são motivados por razões estritamente fiscais.

No que se reporta aos fatores chave de identificação dos regimes fiscais preferenciais⁴², o Relatório aponta quatro fatores muito idênticos aos já enumerados para os paraísos fiscais, a saber;

- a) taxas de tributação efetivas nulas ou mínimas – à semelhança do já referido para os paraísos fiscais, trata-se de um fator necessário mas não suficiente para efeitos de qualificação de um regime como preferencial. Esta qualificação depende, da verificação simultânea deste e de, pelo menos, outro fator chave;
- b) regimes *ring fencing*, ou seja, parcial ou totalmente isolados dos mercados domésticos do país em causa. O *ring fencing* pode assumir diversas formas, como por exemplo, o facto do regime, implícita ou explicitamente, excluir os residentes dos benefícios concedidos ou proibir as empresas que beneficiem do regime, de operar no mercado nacional;
- c) falta de transparência - quer ao nível da conceção do regime (relativa às disposições legais), quer ao nível da respetiva aplicação prática (disposições administrativas), e;
- d) falta de uma troca efetiva de informações relativamente aos contribuintes que beneficiem do regime (Palma, 2003).

⁴² Relativamente aos regimes fiscais preferenciais, o Relatório indica outros fatores a ter em consideração, como por exemplo, a definição artificial da base tributável, o não acolhimento dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente, das regras aprovadas pela OCDE, relativas à fixação dos preços de transferência, a isenção do pagamento de imposto no país de residência relativamente aos rendimentos estrangeiros, a existência de níveis de taxas ou bases tributáveis negociáveis, a existência de regras sobre a confidencialidade, o facto de a medida fiscal ser o motivo principal para a decisão do exercício da atividade, entre outros (Palma, 2003).

Face aos critérios de identificação definidos no Relatório, podemos dizer que a distinção entre paraíso fiscal e regime fiscal preferencial, assentava fundamentalmente, no facto dos paraísos fiscais se caracterizarem pela inexistência ou insignificância de tributação dos rendimentos, aliada à ausência de atividades substanciais, ao passo que os regimes preferenciais se caracterizam por taxas de tributação nulas ou mínimas relativamente a determinadas categorias de rendimentos, associadas a vantagens fiscais concedidas a não residentes ou à proibição das empresas que beneficiem do regime de operar no mercado nacional (Nabais, 2005).

De referir que estes critérios de identificação dos paraísos fiscais viriam a ser alterados em 2001, na sequência da nova posição dos EUA relativamente a esta matéria, após a tomada de posse da Administração Bush. Nos termos da declaração efetuada na 12ª reunião do Fórum, que ocorreu de 9 a 11 de maio de 2001 e, cuja finalidade era dar continuidade aos trabalhos de elaboração da lista de paraísos fiscais a publicar em julho, a nova Administração dos Estados Unidos da América recusa-se a apoiar decisões que pretendam impor determinado nível de tributação ou sistema fiscal, bem como, iniciativas de harmonização dos sistemas fiscais a nível mundial. Neste sentido, opõem-se à aplicação do critério da ausência das atividades substanciais (ou à substituição deste pelo critério do *ring fencing*) para efeitos de qualificação de um país ou território como paraíso fiscal, considerando como tais, apenas, os países que não se mostrem cooperantes, isto é, que não se comprometam a uma troca efetiva de informações. Para o Secretário de Estado norte-americano Paul O'Neil, o projeto da OCDE vai longe de mais, sendo que, o objetivo primordial não deverá ser o combate às práticas de concorrência fiscal prejudicial, mas sim, o da promoção da concorrência fiscal leal.

A questão essencial seria o combate ao sigilo, que permite a evasão fiscal e a lavagem de dinheiro, com base numa cooperação assente na troca de informações.

Assim, a partir daquela data, os critérios que relevam na qualificação de uma jurisdição como paraíso fiscal são, fundamentalmente, o da ausência de uma troca efetiva de informações e da falta de transparência. Relativamente aos critérios de identificação dos regimes fiscais preferenciais continua a prevalecer o critério do *ring fencing* (Palma, 2003). Cria-se assim um desequilíbrio de tratamento entre paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais, sendo que, os que correspondem a situações mais gravosas passaram a ser tratados de forma mais benévola (Santos, 2002).

2.2.5. O Fórum

No sentido de dinamizar a implementação das recomendações e dos princípios diretores do Relatório, foi constituído, em conformidade com a recomendação n.º 15, o Fórum para as práticas fiscais prejudiciais. Trata-se de um órgão subsidiário do Comité das Assuntos Fiscais da OCDE, no qual participam todos os países membros⁴³. E cujo objetivo consiste na avaliação dos regimes e práticas existentes nos países membros, bem como, nos países não membros, que permita identificar os regimes fiscais preferenciais e os países ou territórios que, à luz dos critérios definidos no Relatório, configurem paraísos fiscais.

De acordo com o estabelecido na recomendação n.º 16, o Fórum deveria elaborar, no prazo de um ano após a primeira reunião⁴⁴, uma lista de paraísos fiscais a apresentar para aprovação na reunião ministerial da OCDE de junho de 2000. Logo na primeira reunião do Fórum, o Secretariado da OCDE apresentou o primeiro *draft* da referida lista, que, curiosamente, não abarcava nenhum país membro. A esta lista foram aditadas posteriormente, a pedido dos países membros, outras jurisdições, sendo que, o Fórum identificou 47 jurisdições que aparentemente pareciam preencher os critérios de paraíso fiscal. Analisada e discutida a informação solicitada pelo Fórum às referidas jurisdições, mais de 40 foram consideradas de paraísos fiscais. Posto isto, o secretariado da OCDE levou a cabo uma série de reuniões com as autoridades governamentais dos países e territórios referidos na lista, no sentido de obter por parte destes um compromisso de adesão aos princípios do Relatório, apresentando programas de desmantelamento dos aspetos prejudiciais dos seus regimes, comprometendo-se a não introduzir novas práticas suscetíveis de serem consideradas prejudiciais, bem como, a proceder a troca de informações. Assim, foram obtidos compromissos de eliminação das suas práticas fiscais prejudiciais (até ao final de 2005), das autoridades governamentais das Bermudas, das Ilhas Caimão, do Chipre, de Malta, São Marinho e de São Tomé e Príncipe, facto que lhes permitiu a não inclusão na lista a publicar em junho de 2000, sendo classificados como cooperantes.

Em junho de 2000, é publicado o primeiro relatório de progressos dos trabalhos do Fórum «*Towards Global Tax Cooperation*», no qual consta a primeira lista de paraísos fiscais, a saber: Andorra, Anguila, Antígua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Baamas, Barém, Barbados, Belize, Dominica, Federação São Cristóvão e Neves, Gibraltar, Grenada, *Guernsey, Sark, Alderney*, Ilhas Cook, Ilhas de Man, Ilhas Virgens Americanas, Jersey, Libéria, Monserrat, Niue, Panamá,

⁴³ Incluindo a Suíça e o Luxemburgo, com as limitações decorrentes do facto de se terem abtido da aprovação do relatório.

⁴⁴ Até novembro de 1999, uma vez que a primeira reunião do Fórum realizou-se entre 13 e 15 de outubro de 1998.

Principado do Liechtenstein, Principado do Mónaco, República das Maldivas, República das Ilhas Marshall, República de Nauru, República das Seychelles, República de Vanuato, Samoa, Santa Lúcia, São Vicente e as Granadines, Tonga e Ilhas Turcas e Caicos. Tratava-se de uma lista em evolução contínua, à qual poderiam vir a ser aditados novos países ou territórios (inclusive aqueles que não cumprissem os compromissos assumidos), ou retirados todos aqueles que viessem a assumir o compromisso de adoção dos princípios do Relatório de 1998. Neste sentido, e de acordo com a recomendação do Conselho, os países que aprovaram o Relatório deveriam prosseguir os trabalhos no sentido de obter, por parte dos países constantes nesta primeira lista, novos compromissos, sendo de publicar, até 31 de julho de 2001, uma nova lista de paraísos fiscais não cooperantes.

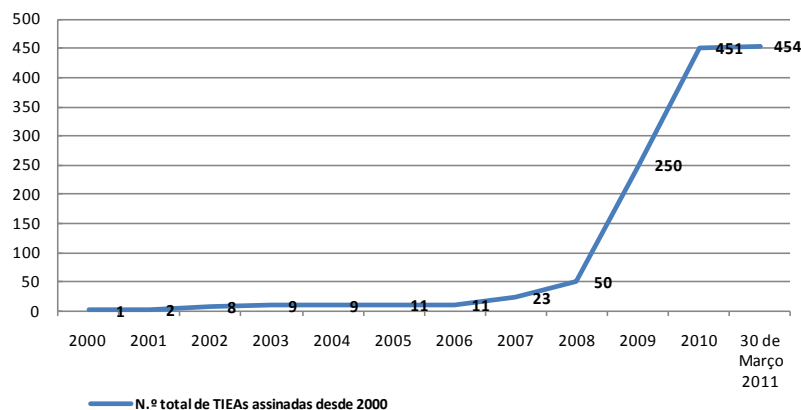
Contudo, em virtude da alteração dos critérios de qualificação de um paraíso fiscal, em maio de 2001 (explanada no ponto anterior), a segunda lista de paraísos fiscais só veio a ser publicada a 18 de abril de 2002. Nesta segunda lista, são identificadas apenas sete jurisdições, a saber: Andorra, Libéria, Liechtenstein, Ilhas Marshall, Principado do Mónaco, República de Nauru e Vanuatu. Segundo a Doutora Clotilde Palma (2003),

“após todas as facilidades concedidas, resultou uma “singela lista” de sete paraísos fiscal, (...), tudo fazendo levar a crer que a próxima lista a publicar seria restrita a três ou quatro países, até, muito provavelmente, chegarmos a um ponto em que todos os paraísos fiscais seriam cooperantes, (...) mantendo regimes de nula ou baixa tributação”.

Note-se que, sendo o critério da ausência de uma troca efetiva de informação que releva para efeitos de qualificação de determinado país ou jurisdição como paraíso fiscal, torna-se relativamente fácil para a maioria dos paraísos fiscais ser agora qualificado como sendo cooperativo e, deste modo, ser excluído da “lista negra”. Para tal bastaria que se compromettesse a implementar os princípios da transparência e a troca de informações de acordo com o «*Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matter*»,⁴⁵ aprovado pelo Fórum da OCDE em abril de 2002 (ver anexo 1). Trata-se de um instrumento não vinculativo que, no entanto, contém dois modelos de negociação, bilateral e multilateral, que têm sido utilizados como base para a negociação de, pelo menos, 454 acordos bilaterais de troca de informação fiscal, os denominados TIEAs (*Tax Information Exchange Agreements*), como demonstra o gráfico seguinte.

⁴⁵ Modelo de Acordo sobre a Troca de Informações em Matéria Fiscal, desenvolvido pela OCDE em cooperação com os países não membros. Aprovado pelos Ministros das Finanças do G20, em reunião realizada Berlim, em 2004, e pelo Comité de Peritos das Nações Unidas sobre Cooperação Internacional em Matéria Fiscal, em outubro de 2008. Disponível em www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf.

Gráfico 6 – TIEAs assinados desde 2000



Fonte: (OCDE, 2011a)

Para apoiar este processo de troca de informações fiscais, a OCDE aprovou a 23 de janeiro de 2006, um «*Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*»⁴⁶. O manual contém algumas disposições técnicas e orientações práticas no sentido de garantir a eficácia de tais intercâmbios.

As últimas três jurisdições que, até recentemente, permaneciam na lista de paraísos fiscais publicada pela OCDE em 2002⁴⁷, a saber: Andorra, Mónaco e Liechtenstein, foram removidas pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, em maio de 2009, na sequência das suas declarações de comprometimento com as normas fiscais internacionais de março de 2009.

Atualmente, não há nenhum país ou jurisdição identificada como paraíso fiscal, pelo que, à luz da atual evolução, e embora o relatório de progressos sobre a implementação da norma internacional sobre intercâmbio de informações, (publicado na sequência da cimeira do G20, realizada em Londres, a 2 de abril de 2008) não substitua a referida lista, a OCDE terá de reavaliar a sua pertinência (Owens & Saint-Amans, 2009).

De acordo com a informação do relatório «*The global forum on transparency and exchange of information for tax purposes: a background information brief*» (OCDE, 2011a), dos 90 países analisados pelo Fórum, todos aprovaram a norma, tal como podemos verificar nos quadros abaixo:

⁴⁶ Disponível em <http://www.oecd.org/media/release/nw00-123a.htm>

⁴⁷ Em maio de 2003 e dezembro de 2003 a OCDE obteve, respetivamente, acordos de troca de informações com as autoridades de Vanuatu e a República de Nauru.

Quadro 6 - Jurisdições que têm a convenção para a assistência mútua em matéria fiscal substancialmente implementada			
Alemanha	Chipre	Ilhas Caimão	Mónaco
África do Sul	China ¹	Ilhas Cook	Nova Zelândia
Andorra	Coreia	Ilhas de Man	Noruega
Anguila	Curacao	Ilhas Marshall	Polónia
Antígua e Barbuda	Dinamarca	Ilhas Virgens Americanas	Portugal
Antilhas Holandesas	Dominica	Ilhas Virgens Britânicas	República Checa
Argentina	Emirados Árabes Unidos	Índia	República Eslovaca
Aruba	Eslovénia	Indonésia	Reino Unido
Áustria	Espanha	Irlanda	Samoa
Austrália	Estados Unidos	Islândia	São Marinho
Baamas	Estónia	Israel	Seicheles
Barém	Federação Russa	Itália	Santa Lúcia
Barbados	Filipinas	Japão	São Vicente e as Granadines
Belize	Finlândia	Jersey	Singapura
Bélgica	França	Libéria	São Cristóvão e Neves
Bermudas	Gibraltar	<i>Liechtenstein</i>	Suécia
Brasil	Grécia	Luxemburgo	Suíça
Brunei	Granada	Malta	Ilhas Turcas e Caicos
Canadá	<i>Guernsey</i>	Malásia	Turquia
Catar	Holanda	Maurício	
Chile	Hungria	México	

Fonte: (OCDE, 2011a).

¹ Com exceção das Regiões Administrativas Especiais.

Quadro 7 - Jurisdições comprometidas face à convenção para a assistência mútua em matéria fiscal mas que ainda não a têm substancialmente implementada					
Jurisdição	Ano	N.º de Acordos	Jurisdição	Ano	N.º de Acordos
Paraísos Fiscais					
Monserrat	2002	11	Panamá	2002	11
Nauru	2003	0	Vanuatu	2003	10
Niue	2002	0			
Outros Centros Financeiros⁴⁸					
Costa Rica	2009	2	Uruguai	2009	8
Guatemala	2009	0			

Fonte: (OCDE, 2011a).

⁴⁸ Os outros centros financeiros não foram identificados como paraísos fiscais, uma vez que não preenchiam os critérios. No entanto, como o objetivo é atingir o maior nível de jurisdições, estes países foram convidados a participar do Fórum.

O Fórum já obteve compromisso para com a norma fiscal internacional de todos os países analisados.

Relativamente aos regimes fiscais preferenciais dos países membros da OCDE, a metodologia de trabalho adotada pelo Fórum, consistiu numa espécie de procedimento de autoconfissão (processo de autorrevisão). Ou seja, foram os próprios países membros que informaram o Fórum dos respetivos regimes suscetíveis de serem qualificados como preferenciais, à luz dos critérios definidos no Relatório de 1998⁴⁹.

Por outro lado, foram criados grupos de trabalho para procederem ao levantamento dos regimes fiscais preferenciais, tendo o Secretariado da OCDE de elaborar a lista final a submeter à avaliação do Fórum, no prazo de dois anos, a contar da data de aprovação das linhas diretrizes. Lista esta, a rever anualmente, de forma a expurgar os regimes que já não merecessem a qualificação de prejudiciais.

Neste contexto, em junho de 2000, é publicado o já referido primeiro relatório de progressos dos trabalhos do Fórum «*Towards Global Tax Cooperation*» onde são enunciados os regimes fiscais preferenciais dos países membros identificados como potencialmente prejudiciais. Nos termos do referido relatório, a lista de regimes agora identificados não é definitiva, uma vez que não foram tidos em consideração os critérios de avaliação de natureza económica previstos no Relatório de 1998, cuja aplicabilidade ficou adiada para momento posterior.

De referir que os regimes em causa foram enquadrados em nove categorias distintas, a saber, seguros, atividades financeiras e *leasing*, fundos de investimento, atividade bancárias, regimes *headquarters*, centros de distribuição, centros de serviços, *shipping* e atividades diversas.

Até 2004, de acordo com o relatório «*The Oecd's Project On Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*», todos os regimes fiscais preferenciais identificados no âmbito da OCDE em 2000, tinham sido suprimidos, alterados ou considerados como não prejudiciais, à exceção do regime *Management companies (Taxation of management companies that manage only one mutual fund (1929 holdings))* do Luxemburgo e do regime *Administrative Companies* da Suíça, relativamente aos quais ainda não existia avaliação final, pelo que, seriam objeto de uma análise mais profunda⁵⁰.

⁴⁹ Procedimento idêntico foi adotado em sede do Grupo Comunitário do Código de Conduta.

⁵⁰ Embora o Luxemburgo declarasse ter apresentado ao Parlamento as alterações ao regime que, em conformidade com as Conclusões do Conselho ECOFIN, de 3 junho, de 2003 e do Código de Conduta, removiam todos as práticas prejudiciais do regime.

Em 2006, a OCDE publicou um novo relatório sobre os progressos na eliminação das práticas fiscais prejudiciais dos países membros «*The Oecd's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries*», resumido no quadro abaixo:

Quadro 8 - Conclusões sobre regimes potencialmente prejudiciais identificados em 2002					
País	Regimes	Abolido ⁵¹	Regimes em Continuação		
			Alterado	Não Prejudicial	Prejudicial
Seguros					
Austrália	<i>Offshore Banking Units</i>			✓	
Bélgica	Centros de Coordenação	✓			
Finlândia	<i>Aland Captive Insurance Regime</i>	✓			
Itália	Centro de Serviços Financeiros e de Seguros de Trieste	✓			
Irlanda	<i>International Financial Services Centre</i>	✓			
Portugal	Centro Internacional de Negócios da Madeira	✓			
Luxemburgo	Provisões para Flutuações das Companhias de Resseguro		✓		
Suécia	Companhias Estrangeiras do Ramo Não Vida	✓			
Atividades Financeiras e de Leasing					
Bélgica	Centros de Coordenação	✓			
Hungria	<i>Venture Capital Companies</i>			✓	
Hungria	Regime Preferencial para Empresas com Atividades no Estrangeiro	✓			
Islândia	Companhias Internacionais de Comércio	✓			
Irlanda	<i>International Financial Services Centre</i>	✓			
Irlanda	Zona do aeroporto de Shannon	✓			
Itália	Centro de Serviços Financeiros e de Seguros de Trieste	✓			
Luxemburgo	<i>Finance Branch</i>		✓		
Holanda	Reservas para Riscos de Grupos Financeiros Internacionais	✓			
Holanda	<i>Intra-Group Finance Activities</i>		✓		
Holanda	<i>Finance Branch</i>		✓		
Espanha	Centros de Coordenação do País Basco e de Navarra	✓			
Suíça	<i>Administrative Companies</i>				
Fundos de Investimentos					
Grécia	<i>Mutual Funds/Portfolio Investment Companies</i>			✓	
Irlanda	<i>International Financial Services Centre</i>	✓			
Luxemburgo	<i>Management companies (Taxation of management companies that manage only one mutual fund (1929 holdings))</i>				✓
Portugal	Centro Internacional de Negócios da Madeira	✓			

⁵¹ Consideram-se abolidos, os regimes que estão em vias de serem suprimidos e desde que: não sejam introduzidos novos operadores no regime; seja acordada uma data para a abolição completa do regime; e o regime seja transparente e realize um intercâmbio de informação eficaz.

Quadro 8 - Conclusões sobre regimes potencialmente prejudiciais identificados em 2002					
País	Regimes	Abolido ⁵¹	Regimes em Continuação		
			Alterado	Não Prejudicial	Prejudicial
Atividades Bancárias					
Austrália	<i>Offshore Banking Units</i>			✓	
Canadá	<i>International Banking Centres</i>	✓		✓	
Irlanda	Centro Internacional de Serviços Financeiros	✓			
Itália	Centro de Serviços Financeiros e de Seguros de Trieste	✓			
Coreia	<i>Offshore Activities of Foreign Exchange Banks</i>	✓			
Portugal	Sucursais Exteriores ao CINM	✓			
Turquia	<i>Istanbul Offshore Banking Regime</i>	✓			
Regimes Headquarters					
Bélgica	Centros de Coordenação	✓			
França	Centros de <i>Headquarters</i>		✓		
Alemanha	<i>Monitoring and Coordinating Offices</i>		✓		
Grécia	<i>Offices of Foreign Companies</i>	✓			
Holanda	<i>Cost-plus Ruling</i>		✓		
Portugal	Centro Internacional de Negócios da Madeira	✓			
Espanha	Centros de Coordenação do País Basco e Navarra	✓			
Suíça	<i>Administrative Companies</i>	✓			
Suíça	Companhias de Serviços		✓		
Regimes dos Centros de Distribuição					
Bélgica	Centros de Distribuição		✓		
França	Centros Logísticos		✓		
Holanda	<i>Cost-plus/Resale Minus Ruling</i>		✓		
Turquia	Zonas Francas Turcas			✓	
Service Centre Regimes					
Bélgica	<i>Service Centres</i>		✓		
Holanda	<i>Cost-Plus Ruling</i>		✓		
Shipping					
Canadá	<i>International Shipping</i>			✓	
Alemanha	<i>International Shipping</i>			✓	
Grécia	<i>Shipping Offices</i>			✓	
Grécia	<i>Shipping Regime</i>			✓	
Itália	<i>International Shipping</i>			✓	
Holanda	<i>International Shipping</i>			✓	
Noruega	<i>International Shipping</i>			✓	
Portugal	Registo Internacional de Navios da Madeira			✓	
Atividades Diversas					
Bélgica	<i>Ruling on Informal Capital</i>		✓		
Bélgica	<i>Ruling on Foreign Sales Corporation Activities</i>	✓			
Canadá	<i>Non-resident Owned Investment Corporations</i>	✓			
Holanda	<i>Ruling on Informal Capital</i>		✓		
Holanda	<i>Ruling on Foreign Sales Corporation Activities</i>	✓			
EUA	<i>Foreign Sales Corporations</i>	✓			

Fonte: (OCDE, 2006). Síntese própria.

Dezanove regimes foram ou estão em vias de ser suprimidos, 14 foram alterados no sentido de eliminar as práticas prejudiciais, 13 foram considerados não prejudiciais, e apenas um regime se

mantém prejudicial, o regime *Management companies* do Luxemburgo. Só em dezembro de 2006 é que o Luxemburgo adotou legislação no sentido de suprimir, até 2010, este regime.

Salienta-se, que sempre que um país entenda que determinada medida de outro país se qualifica, à luz do Relatório, como uma prática prejudicial, pode solicitar que a mesma seja objeto de análise no Fórum para as práticas fiscais prejudiciais, podendo mesmo, propor a sua inclusão na “lista negra”(Santos & Palma, 1999).

2.2.6. Consequências da qualificação como paraíso fiscal ou regime preferencial

Em conformidade com a já referida recomendação n.º 15 do Relatório de 1998, os países membros comprometem-se à denominada regra dos três R: refrear, rever e remover as práticas prejudiciais. Devem pois abster-se de adotar novas medidas, alargar o respetivo âmbito de aplicação ou reforçar as medidas vigentes, bem como, a remover as práticas prejudiciais ou os regimes preferências existentes.

De acordo com o previsto no Relatório, os países deverão remover, no prazo de cinco anos a contar da data da aprovação dos princípios diretores, as disposições que regulamentam os respetivos regimes fiscais prejudiciais constantes da lista a publicar em 2000 (ou seja, no prazo de dois anos a contar da data da aprovação dos princípios diretores). Todavia, no que diz respeito aos contribuintes que beneficiem destes regimes a 31 de dezembro do ano de 2000, prevê-se que os benefícios concedidos sejam retirados, o mais tardar, até 31 de dezembro do ano de 2005⁵² (Santos & Palma, 1999).

No que se refere aos paraísos fiscais não cooperantes, as consequências de determinada jurisdição ser qualificada como tal, na lista a publicar no prazo de um ano após a primeira reunião do Fórum (em conformidade com a recomendação n.º 16), são, fundamentalmente, as seguintes (Palma, 2003):

1. figurar na lista dos paraísos fiscais não cooperantes; e
2. ser-lhes aplicadas medidas sancionatórias pelos países da OCDE (*defensive measures*), nomeadamente:
 - a) não concessão de deduções, isenções, créditos fiscais e outros benefícios às operações efetuadas com a jurisdição;

⁵² De referir que no caso de determinada regime estar autorizado para produzir efeitos para além de 31 de dezembro de 2005, como por exemplo, um regime de auxílios de Estado autorizado pela Comissão, esta data não será aplicável.

-
- b) aplicação de uma retenção na fonte relativamente a determinados pagamentos a favor de sujeitos passivos nela residentes;
 - c) aplicação de determinadas taxas e outros encargos (*transactional charges or levies*) às operações efetuadas com a jurisdição;
 - d) Introdução de normas relativas à troca de informações sobre operações efetuadas com a jurisdição e aplicação de sanções em caso de informações incompletas ou falta de informação;
 - e) reforço da troca de informações e cooperação relativamente às operações efetuadas com a jurisdição;
 - f) consagração de não dedução de custos para a constituição ou aquisição de sociedades na jurisdição; e
 - g) não conclusão das convenções para evitar a dupla tributação com a jurisdição.

De acordo com o previsto no Relatório, cada país ou jurisdição é “livre” de adotar, na sua legislação nacional, medidas defensivas próprias, matéria abordada de forma mais pormenorizada, na terceira deste trabalho.

2.2.7. Regime fiscal prejudicial ou paraíso fiscal?

Relativamente aos trabalhos desenvolvidos pela OCDE em matéria de regulação da concorrência fiscal prejudicial, denota-se um claro desequilíbrio na forma de tratamento dos diversos países ou jurisdições. Na nossa opinião, os regimes dos países e territórios qualificáveis como paraísos fiscais (qualificação reservada apenas a países não membros da OCDE), desde que não sejam territórios dependentes da União Europeia, encontram-se favorecidos relativamente aos regimes preferenciais dos países membros. Apesar da preocupação sempre demonstrada pela OCDE, de não tratar desfavoravelmente os paraísos fiscais, o combate às práticas fiscais prejudiciais parece-nos ter caminhado no sentido de promover os paraísos fiscais em detrimento dos regimes preferenciais dos países membros, senão vejamos o exemplo seguinte.

O Regime fiscal de determinado país ou território, pertencente à EU, concede uma isenção em sede de imposto similar ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, relativamente às operações financeiras. No quadro seguinte, verifica-se o tratamento que a medida teria à luz quer do Código de Conduta quer do Relatório.

Tratamento	
Código de Conduta:	Relatório da OCDE:
O regime só será considerado como prejudicial se se afastar do regime geral.	<p>- País membro da OCDE</p> <p>O regime será considerado como prejudicial ainda que seja transparente e que proceda à troca de informação.</p> <p>- No caso de se tratar de um país que não seja membro da OCDE</p> <p>Desde que se comprometa a adotar os princípios da OCDE, nomeadamente a troca efetiva de informações, será considerado como paraíso fiscal cooperante, não contando da lista “negra”, podendo naturalmente manter a inexistência de tributação.</p>

Facilmente se percebe que seria preferível a determinado país membro a qualificação de paraíso fiscal a regime fiscal prejudicial. A qualificação de paraíso fiscal cooperante, que depende apenas, de um compromisso político do país ou jurisdição de troca efetiva de informação, permite manter taxas de tributação baixas ou nulas, não lhe sendo aplicável qualquer medida sancionatória.

2.3. Código de Conduta versus relatório da OCDE

Explanados, embora que de forma resumida, os trabalhos desenvolvidos em matéria de regulação da concorrência fiscal internacional, quer ao nível Comunitário, quer no âmbito da OCDE, importa sintetizar os aspetos fulcrais do Código de Conduta e da Recomendação que aprova o Relatório da OCDE, os quais apresentamos no seguinte quadro comparativo:

Quadro 9 - Quadro comparativo: Código de Conduta UE vs Recomendação OCDE		
	Código de Conduta	Relatório da OCDE
Natureza jurídica	Compromisso político.	Recomendação.
Âmbito material	Fiscalidade das empresas.	Serviços financeiros e outras prestações de serviços com grande mobilidade geográfica.
Âmbito geográfico	EM da UE, territórios dependentes e associados e cláusula de compromisso de adoção dos princípios do Código a nível internacional.	Países da OCDE e cláusula de compromisso de incentivar países não membros a se associarem aos princípios do Relatório.

Quadro 9 - Quadro comparativo: Código de Conduta UE vs Recomendação OCDE		
	Código de Conduta	Relatório da OCDE
Medidas abrangidas	Leis, regulamentos e práticas administrativas.	Leis, regulamentos e práticas administrativas, não necessariamente de natureza fiscal.
Fatores identificativos das medidas prejudiciais a ter em consideração na avaliação	<ul style="list-style-type: none"> - Nível de tributação efetiva, incluindo a taxa zero, significativamente inferior ao nível aplicável no regime geral; - <i>Ring fencing</i>; - Falta de transparência; - Falta de atividades económicas reais; - Determinação dos lucros segundo os critérios da OCDE. 	<ul style="list-style-type: none"> - Nível de tributação baixa, incluindo a taxa zero, nos rendimentos relevantes; <p><u>Paraíso fiscal</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Falta de uma troca efectiva de informações; - Falta de transparência; <p><u>Regime fiscal preferencial</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Ring fencing</i>; - Falta de uma troca efectiva de informações; - Falta de transparência;
Formas de atuação	<i>Standstill</i> e eliminação das medidas prejudiciais.	<i>Standstill</i> e eliminação das medidas prejudiciais. Regra dos três R – Refrear, Rever e Remover

Fonte: (Santos & Palma, 1999).

Desde o início dos trabalhos, existe uma estreita cooperação entre a UE e a OCDE, relativamente aos trabalhos de aprovação e implementação do Código de Conduta e da Recomendação do Conselho da OCDE que adota o Relatório. Verificando-se, não raras as vezes, a permanência de técnicos comuns nos grupos de trabalhos das referidas organizações.

Estamos perante documentos complementares, com propósitos e princípios, comumente, compatíveis entre si, nomeadamente no se refere às formas de atuação e aos critérios utilizados na identificação dos regimes prejudiciais. Todavia, o Relatório enfatiza os métodos de trabalho utilizados (documento bastante mais detalhado do que o Código de Conduta). Outro aspeto que importa referir é o facto dos trabalhos da OCDE se centrarem no reforço da troca de informação.

No que se refere ao âmbito de aplicação geográfico da Recomendação, este é bem mais amplo do que o do Código de Conduta. Contudo, a Recomendação da OCDE limita-se a abranger as atividades financeiras e outras prestações de serviços (atividades de maior mobilidade geográfica), enquanto o Código de Conduta abrange as atividades industriais e comerciais.

Note-se, que um e outra são meros compromissos de natureza política, sem força vinculativa portanto, cingidos apenas à fiscalidade direta.

2.4. O caso da Zona Franca da Madeira

O regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM) ou Zona Franca da Madeira⁵³ (ZFM) tem vindo a ser analisado quer no contexto da UE, à luz dos princípios do Código de Conduta, quer pela OCDE.

Desde o início dos trabalhos, a este propósito, a posição portuguesa divergia da posição da Comissão Europeia. Portugal sempre entendeu que não fazia sentido qualificar com carácter prejudicial, medidas autorizadas ao abrigo do regime dos auxílios de estado, como é o caso do regime da ZFM, estando em causa direitos adquiridos.⁵⁴ Por outro lado, não concordava com o facto da avaliação da ZFM ser efetuada por categorias, propiciando uma avaliação distinta das diversas componentes, uma vez que, o regime foi autorizado como auxílio de estado nas suas diversas componentes, logo, o mais lógico seria uma avaliação em bloco (Santos, 2002).

Contudo, a avaliação foi prosseguindo e das 14 medidas portuguesas avaliadas⁵⁵, apenas uma, a medida relativa aos serviços financeiros, foi qualificada como prejudicial, no Relatório Primarolo de 1999.⁵⁶

⁵³ O tema da ZFM será abordado por nós de forma mais pormenorizada no ponto 7.4.2 deste trabalho.

⁵⁴ O regime da ZFM configura-se, a nível comunitário, como um auxílio de estado, nos termos do n.º 3 do artigo 87º do Tratado CE (versão compilada publicada no JO n.º C 321E, de 29 de dezembro de 2006).

Autorizado pela Comissão, pela primeira vez, em 1986, dado o nível de vida da população anormalmente baixo e a grave situação de desemprego, tem como objetivo fundamental contribuir para o desenvolvimento económico e social da região. Trata-se de um regime de auxílios fiscais na zona franca constituído por um registo internacional de navios, uma zona franca industrial, um centro de serviços financeiros e um centro de serviços internacionais, previsto no então artigo 41º do EBF, atual artigo 33º (Auxílio Estatal 204/86 – carta SG(87)D/6736 de 27.5.1987). De acordo com a autorização, o período de aplicação do regime fiscal preferencial era limitado a três anos, a contar da data do primeiro caso concreto abrangido. No entanto, a comissão veio a autorizar a prorrogação do regime por duas vezes, por períodos adicionais de, respetivamente, três e seis anos (Auxílios Estatais E13/91 – carta SG(92)D/1118 de 27.1.1992, e E19/94 – carta SG(95)D/1287 de 3.2.1995). Nos termos desta última prorrogação, o regime era aplicável às entidades licenciadas até 31 de dezembro de 2000 e a concessão de benefícios até 31 dezembro de 2011. Para que o regime pudesse vir a ser aplicável às entidades licenciadas desde 1 de janeiro de 2001, seria necessário obter nova autorização da Comissão.

⁵⁵ Os regimes fiscais sob análise (nove por autoconfissão e cinco por denúncia de outros países) foram: Categoria A (sociedades *holdings*) – Sociedades Gestoras de Participações Sociais; Categoria B (serviços financeiros e sociedades *offshore*) – Zonas Francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria e Sociedades de resseguro; Categoria C (medidas sectoriais específicas) – regime *shipping* - Registo Internacional de Navios da Madeira e crédito fiscal por despesas de investigação e desenvolvimento; Categoria D (auxílios de carácter regional) – Zona Franca Industrial e crédito de imposto negociável para projetos de reestruturação em áreas de depressão; Categoria E (outras medidas) – micro e pequenas empresas, incentivos fiscais ao investimento de natureza contratual, crédito fiscal ao investimento, mais-valias reinvestidas, sociedades de gestão de investimentos imobiliário, amortizações aceleradas e fundos de investimentos; e Categoria F (territórios dependentes ou associados) – os regimes de Timor-Leste e de Macau.

Note-se, que das medidas avaliadas, três, referiam-se ao regime de auxílios na zona franca (a relativa aos serviços financeiros, o registo internacional de navios e a zona franca industrial).

⁵⁶ Portugal conseguiu fazer prova da não prejudicialidade das restantes medidas, pelo que, foram excluídas da lista final.

Quanto à zona franca industrial, embora se registre uma tributação significativamente inferior à que resultaria da aplicação do regime geral, a medida acabou por não ser considerada como prejudicial. Denota-se que o grupo do Código de Conduta acabou por ser mais benevolente com este tipo de atividades (não móveis)(Santos, 2002).

Esta decisão foi contestada por Portugal (nota de rodapé n.º 8 do Relatório Primarolo), nomeadamente por não ter sido analisado e discutido, à semelhança do que ocorreu com relatórios de outros EM, um relatório apresentado onde se fundamentava o acionamento da cláusula de exclusão do carácter prejudicial prevista no ponto G do Código, pelo que, a medida não foi devidamente avaliada no âmbito do ponto G do Código. De referir, que a medida não foi sequer objeto de qualquer votação, apenas se tendo feito ouvir, em favor da qualificação de medida com carácter prejudicial, a Comissão (Santos, 2002).

Note-se, que no contexto dos trabalhos sobre a concorrência fiscal levada a cabo pela OCDE, as atividades financeiras realizadas no CINM viriam a ser novamente qualificadas como potencialmente prejudiciais no Relatório de Progressos dos Trabalhos do Fórum de 2000.

Neste contexto, em março de 2002, Portugal apresentou um novo pedido de auxílios de estado para a ZFM que não abrangia os serviços financeiros. Assim, a 11 de dezembro de 2002 (setores da zona franca industrial e dos serviços internacionais) e a 22 de janeiro de 2003 (setor do *shipping*), foi aprovado pela Comissão Europeia o novo regime de auxílios de estado da ZFM (auxílio estatal 222/A/2002 e N 222/B/2002). Este novo regime é aplicável às entidades licenciadas durante o período de 2003 a 2006, podendo estas usufruir dos auxílios concedidos, até 31 de dezembro de 2011, à semelhança do anterior regime (Palma & Lobo, 2006).

Face às alterações introduzidas no regime de auxílios de estado da ZFM, conclui-se, quer no contexto do Código de Conduta quer na OCDE, que as medidas prejudiciais tinham sido abolidas, sendo que em ambas as instâncias ficou salvaguardada a concessão de benefícios do regime.

Face ao exposto na primeira parte deste trabalho, encontramos-nos perante um amplo movimento de combate e controlo às práticas tributárias prejudiciais da concorrência. Na terceira parte do trabalho, abordaremos algumas das formas de utilização dessas práticas com vista à evasão fiscal, designadamente, os paraísos fiscais, evidenciando as medidas de combate e controlo adotadas.

Parte III

3. Definição de paraíso fiscal

Como é sabido, uma das formas mais trivial de evasão fiscal internacional consiste na utilização de paraísos fiscais.

Importa pois, perceber o que se entende por paraíso fiscal. A este propósito, refere o Relatório da OCDE, «*International Tax Avoidance and Evasion, four related studies*» (1987, p. 21 apud Faria, 2003) poder defender-se “que o conceito de paraíso fiscal tem um caráter de tal modo relativo que não teria alguma utilidade consagrar esforços para o tentar definir”. Contudo, várias são as definições de paraíso fiscal constantes na literatura sobre a matéria.

Entre elas destacamos a de Beauchamp (1981 apud Leitão, 2007b) segundo a qual um paraíso fiscal é normalmente definido como:

“um país ou território que atribua a pessoas físicas ou coletivas vantagens fiscais suscetíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país”.

Por sua vez, o Relatório da OCDE de 1998, refere que os paraísos fiscais são:

“os países que conseguem financiar os seus serviços públicos com baixos ou nulos impostos sobre o rendimento e que se oferecem a si próprios como locais para serem usados por não residentes para escapar à tributação no seu país de residência”.

De acordo com o já referido no ponto 2.2.4 deste trabalho, o Relatório aponta os seguintes traços característicos para identificar um país como paraíso fiscal:

- a) tributação inexistente ou insignificante dos rendimentos;
- b) ausência de uma troca efetiva de informações;
- c) falta de transparência; e
- d) ausência de atividades económicas substanciais.

Não existe, porém, uma definição única e rigorosa de paraíso fiscal, trata-se fundamentalmente de uma questão doutrinária, cuja transposição para o quadro legislativo levanta dificuldades. Daí que, a definição de paraíso fiscal das diversas legislações seja normalmente efetuada por comparação com o sistema fiscal doméstico, através de expressões como “regime fiscal privilegiado (artigo 238º-A do Code Général des Impôts Français)” e “regime de tributação notavelmente mais vantajoso (artigo 54º e 344º do Code des Impôts sur les Revenus Belga de 1992)”. Alguns países como a Austrália, a Bélgica, a França e o Japão, optam por uma

enumeração casuística por listas, isto é, publicam a título indicativo listas de Estados e territórios que podem ser considerados paraísos fiscais. Outros, pelo contrário, publicam uma lista de países excluídos da qualificação de paraíso fiscal, como é o caso do Reino Unido.

Apenas a legislação alemã procura um conceito absoluto de paraíso fiscal, considerando como tal, os países ou territórios que tributem os rendimentos das empresas nele instaladas a uma taxa inferior a 25% (§ 8, abs. 3 da Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Lei sobre a tributação de relações exteriores).

Face ao exposto, pode dizer-se que a definição de paraíso fiscal adotada por cada país resulta da opção entre três soluções: uma definição comparativa, uma definição absoluta e uma enumeração casuística por listas (Leitão, 2007b).

4. Formas de utilização dos paraísos fiscais

Quando falamos em paraísos fiscais estamos a falar de países ou territórios que possibilitam a minimização da carga fiscal global, assegurando a confidencialidade das operações financeiras.

Porém, os paraísos fiscais podem ser utilizados para outros fins que não o de obter economia fiscal, tais como: ocultar prejuízos, ocultar rendimentos, branqueamento de capitais, entre outros. De referir, que as características de que estão dotadas estas jurisdições, no domínio do sigilo bancário são, por vezes, um fator decisivo para a localização de determinadas práticas ilícitas, como o branqueamento de capitais, em paraísos fiscais (Faria, 2003).

Embora não nos seja possível caracterizar todas as formas de evasão fiscal⁵⁷, nos pontos seguintes analisamos as práticas fiscais abusivas mais comumente utilizadas.

4.1. Preços de transferência

Uma das formas mais comuns de evasão fiscal, quer internacional, quer interna, consiste nos preços de transferência.

Genericamente, pode dizer-se que a problemática dos preços de transferência reside no facto de as transações efetuadas (venda de produtos acabados ou semiacabados, prestações de

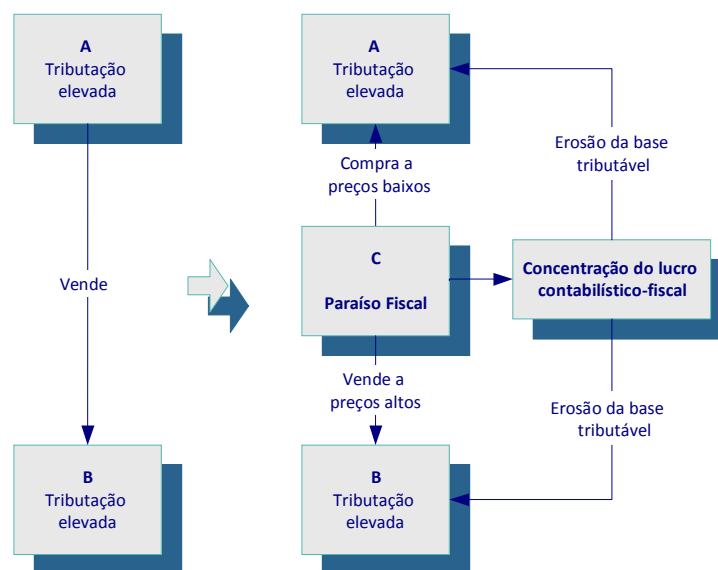
⁵⁷ Ao longo do trabalho utilizamos o conceito de evasão fiscal em sentido amplo abrangendo quer a elisão fiscal ou planeamento fiscal abusivo (práticas que não são propriamente ilícitas, mas à margem da lei, uma vez que, visam obter efeitos fiscais que o legislador não pretendia que se produzissem), quer a fraude fiscal (diminuição da carga fiscal com recurso a comportamento ilícito).

serviços, incluindo a cedência de marcas ou patentes ou mesmo a assistência técnica) entre grupos empresariais ou empresas multinacionais, poderem não ser sujeitas à mesma lógica das realizadas no mercado aberto entre empresas independentes. Ou seja, ao facto do valor atribuído a estas transações internas, designado por preço de transferência, poder afastar-se do valor que seria estabelecido em condições normais de mercado (M. H. d. F. P. Pereira, 2005).

Note-se, que sendo o valor das transações internas irrelevante para o lucro global do grupo empresarial, este vai afetar a distribuição de lucros ou prejuízos pelas várias sociedades que constituem o grupo. Estando estas situadas em diversos países e sujeitas a taxas de imposto, naturalmente, muito distintas, os preços de transferência podem ser fixados tendo em conta, fundamentalmente, razões fiscais. A concertação/manipulação dos preços de transferência poderá permitir a deslocalização dos lucros tributáveis, sem qualquer deslocalização de capital, para as sociedades do grupo sujeitas a uma tributação inferior (Andrade, 2002).

A problemática dos preços de transferência pode sintetizar-se na figura 1.

Figura 1 - A problemática dos preços de transferência



Fonte: Síntese própria.

O problema ganha maior acuidade quando estão em causa empresas intermediárias localizadas em paraísos fiscais. A utilização destas empresas, criadas com o intuito de adquirirem os bens ou serviços a preços reduzidos e os revenderem a preços elevados a uma outra empresa do grupo, permite a erosão da base tributável no país de origem e no país de destino final do bem ou serviço e, consequentemente, a evasão fiscal. Note-se, que o lucro contabilístico-fiscal é

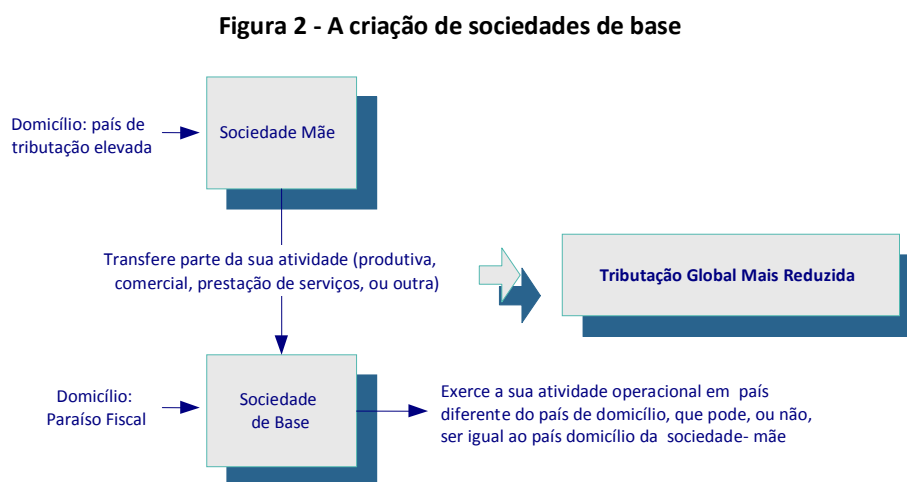
acumulado na empresa intermediária localizada em paraíso fiscal, o que permite a redução ou até mesmo a eliminação da carga fiscal (Faria, 2003).

4.2. Sociedades de base

Os paraísos fiscais são também, vulgarmente, utilizados através da criação de sociedades de base. Como refere o Professor Alberto Xavier (1993, p. 300 e ss) trata-se de sociedades que nascem de um desmembramento de uma atividade, ciclo ou processo (parte do processo de fabrico, comercialização de produtos, a prestação de serviços, controlo de marcas e patentes, ou outros), por país ou território diverso do da sociedade mãe, de tributação inferior, que exercem a sua atividade operacional num terceiro país, e que são controladas por entidade domiciliada noutro país. Assegurando, desta forma, que a tributação global das várias sociedades, seja menor da que resultaria se a atividade se desenvolvesse num único país ou território.

De acordo com o autor referido anteriormente, as sociedades de base qualificam-se de típicas quando a sociedade mãe e a sociedade operacional estão localizadas em diferentes países, e atípicas sempre que a sociedade operadora funciona no Estado da sociedade mãe.

O que se acaba de referir pode ser ilustrado no esquema seguinte.

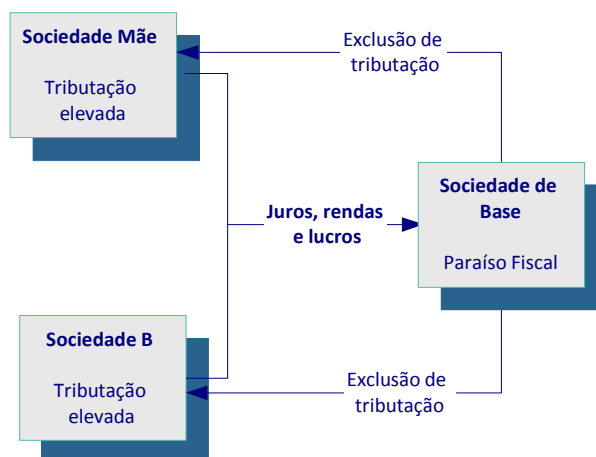


Fonte: Síntese própria.

Por outro lado, o recebimento de rendimentos como juros, rendas e lucros provenientes de outra ou outras empresas do grupo, permite a centralização dos resultados obtidos por estas na sociedade de base e, conseqüentemente, excluir estes rendimentos de tributação no país de

origem, sujeitando-os à tributação que lhe é aplicável no país fonte, ou seja, a uma tributação inferior ou mesmo à ausência de tributação, como descreve a figura seguinte.

Figura 3 - A concentração de resultados nas sociedades de base



Fonte: Síntese própria.

Conforme salienta o Professor Alberto Xavier (1993, p. 300 e ss) estes lucros acumulados pelas sociedades de base poderão ser reinvestidos em terceiros países, ser transferidos para as outras sociedades do grupo por via de empréstimos, pagamento de salários, cobertura de prejuízos, ou poderão simplesmente ser mantidos até à liquidação da sociedade (momento em que os sócios seriam eventualmente tributados por mais-valias, cujas taxas são normalmente mais reduzidas do que as conferidas aos dividendos).

4.3. O uso abusivo das convenções para evitar a dupla tributação “*treaty shopping*”

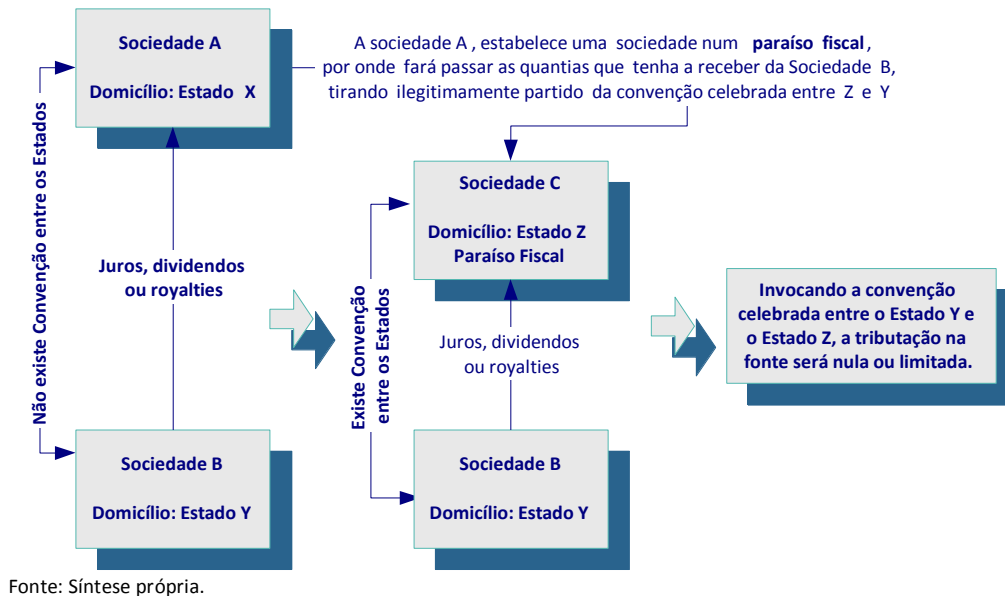
Outra forma de utilização dos paraísos fiscais que, naturalmente, propicia a evasão fiscal consiste no uso abusivo das convenções. Trata-se de um mecanismo de aquisição indevida de benefícios atribuídos em tratados fiscais, denominado nos EUA e posteriormente em toda a OCDE de “*treaty shopping*”.

Podem distinguir-se duas estratégias distintas: “direta” ou “trampolim”(Faria, 2003).

A primeira consiste na criação, por parte de um residente num Estado X (que não tem convenção com o Estado Y), de uma sociedade num Estado Z (que tem convenção com o Estado Y e cuja tributação é nula ou muito reduzida), por onde irá fazer passar os juros, royalties ou dividendos que tenha a receber provenientes do Estado Y.

O estabelecimento de uma sociedade C (sediada no Estado Z), possibilita que a sociedade A (sediada no Estado X), se insira nos benefícios do tratado fiscal celebrado entre o Estado Z e o Estado Y (benefícios estes, que em condições normais não lhe estariam disponíveis), como ilustra a figura 4.

Figura 4 - O uso abusivo das convenções: estratégia “direta”

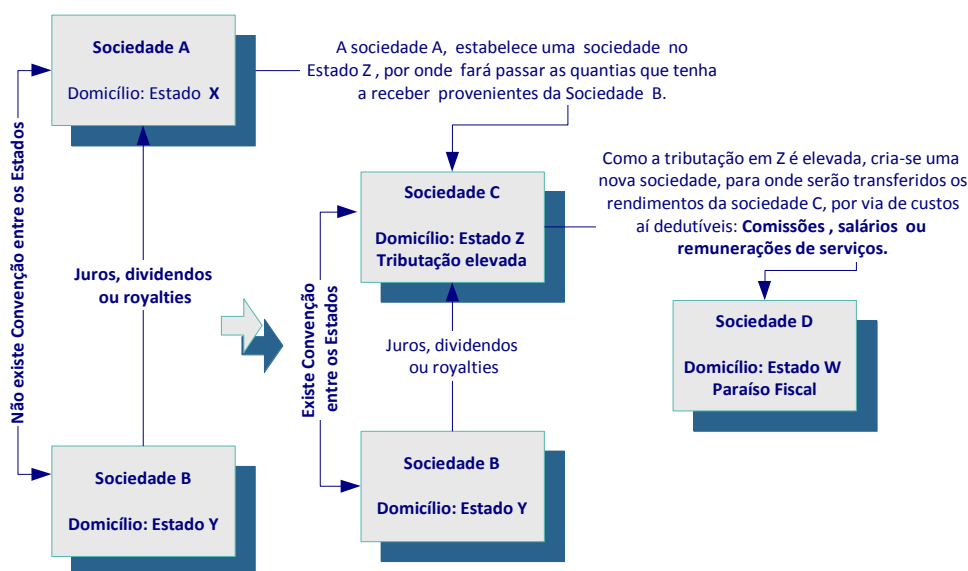


No que se refere à estratégia “trampolim”, esta é em tudo semelhante à anterior.

Neste caso a sociedade criada no Estado com o qual o Estado origem dos rendimentos tem celebrada convenção para evitar dupla tributação, por onde a sociedade fonte vai fazer passar os juros, royalties ou dividendos a receber, para que possa usufruir as vantagens da convenção, está sujeita a tributação elevada. Pelo que, será criada uma segunda sociedade, esta domiciliada num Estado de tributação nula ou baixa, para onde serão transferidos os rendimentos da sociedade criada no Estado com o qual o Estado origem dos rendimentos tem celebrada convenção para evitar dupla tributação, por via de custos aí dedutíveis fiscalmente, como por exemplo, pagamento de comissões, salários e remunerações de serviços.

Na figura 5 apresenta-se de forma resumida esta estratégia denominada de “trampolim”.

Figura 5 - O uso abusivo das convenções: estratégia “trampolim”



Fonte: Síntese própria.

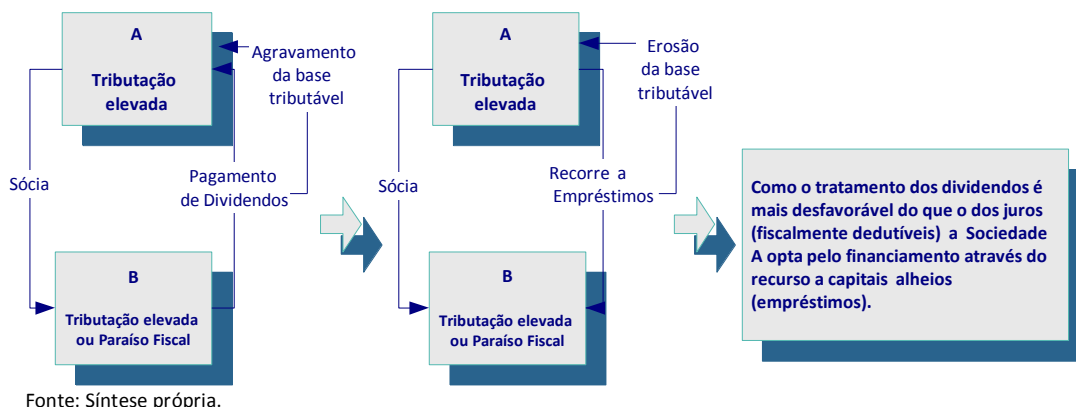
4.4. Subcapitalização

O tratamento fiscal mais favorável que de uma forma geral os diversos regimes fiscais conferem aos juros relativamente aos dividendos conduzem, frequentemente, sociedades residentes em países ou jurisdições de tributação elevada a optarem pelo financiamento mediante recurso a capitais alheios, ou seja, a financiarem-se através de empréstimos contraídos junto de empresas do grupo, em detrimento do financiamento pela via do aumento dos capitais próprios.⁵⁸ Tal decisão tomada por razões de ordem fiscal, com a única finalidade de explorar as disparidades entre o regime fiscal dos juros e o dos dividendos, é um mecanismo de planeamento fiscal abusivo por parte das sociedades, que acarreta perdas significativas de receita fiscal para o Estado fonte dos rendimentos (Estado onde está domiciliada a sociedade participada). Trata-se de verdadeiras transferências de resultados entre empresas do grupo, camufladas pela forma de juros com o intuito de obter economia fiscal. Situação que conduz, muitas vezes, a participada a rácios de endividamento desproporcionalmente elevados (desproporção entre os capitais próprios e os capitais alheios à disposição da sociedade), isto é, a uma situação de subcapitalização.

⁵⁸ Ao contrário dos dividendos, os juros pagos em condições normais de mercado serão, em princípio, fiscalmente dedutíveis, reduzindo assim a base tributável da empresa tomadora do empréstimo. Por sua vez, os dividendos constituem lucros já tributados ao nível da entidade que os gerou, que serão novamente tributados em sede dos beneficiários da sua distribuição por retenção na fonte (quando distribuídos aos sócios).

De referir, que embora a subcapitalização não seja um mecanismo de elisão fiscal particular dos paraísos fiscais, não raras vezes, a sócia que efetua os empréstimos está domiciliada em paraíso fiscal. O mecanismo da subcapitalização pode ser consubstanciado na figura seguinte.

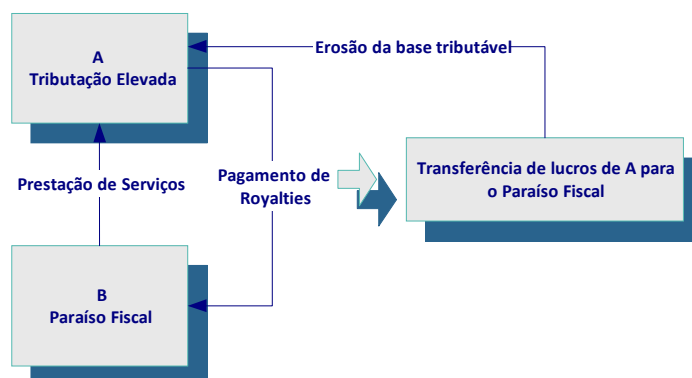
Figura 6 - O mecanismo da subcapitalização



4.5. Sociedades de serviços

Por fim, a evasão fiscal associada ao estabelecimento de sociedades que alegadamente prestam serviços de gestão de atividades não industriais em paraísos fiscais, e que servem para transferir lucros de um país sujeito a tributação elevada para o paraíso fiscal, através do pagamento de royalties por serviços prestados (Faria, 2003). De acordo com o já mencionado Relatório da OCDE (International Tax Avoidance and Evasion, four related studies, 1997, p. 28 apud Faria, 2003) trata-se de “sociedades de serviços” que possibilitam a redução de determinados encargos financeiros e a evasão à tributação, como se pode verificar na figura 7.

Figura 7 - As sociedades de serviços



5. Medidas de combate à evasão fiscal internacional

É sabido que o conhecido fenómeno da globalização da economia acarretou o aparecimento de uma concorrência fiscal entre países e o aumento exponencial do recurso a práticas de evasão fiscal que visam à minimização ou eliminação do encargo tributário. Desde há muito que os governos confrontados com a erosão das suas bases tributáveis têm vindo a adotar mecanismos de combate a tais práticas, que passamos a enumerar.

5.1. Medidas multilaterais

É particularmente na OCDE que se tem vindo a desenvolver um trabalho singular em matéria de repressão da evasão fiscal, designadamente, o já abordado e constantemente referido **Relatório de 1998**. Este pretende eliminar as distorções provocadas pelos paraísos fiscais e pelos regimes fiscais prejudiciais, mediante um combate eficaz às práticas fiscais prejudiciais no âmbito de uma cooperação a nível global (países membros e terceiros). Dos resultados já obtidos destacam-se três aspetos:

- a) a eliminação das práticas fiscais prejudiciais dos países membros – todos os regimes fiscais preferenciais identificados foram suprimidos ou alterados no sentido de eliminar as práticas prejudiciais;
- b) a cooperação dos paraísos fiscais – os países ou jurisdições qualificadas como paraísos fiscais (conotação destinada apenas a países não membros da OCDE) já assumiram o compromisso de desenvolver regimes fiscais transparentes e proceder à troca efetiva de informações; e
- c) o Modelo de Acordo para a Troca de Informação em Matéria Fiscal – modelo aprovado pela OCDE que tem servido de base às TIEAs (acordos para a troca de informações) que têm vindo a ser assinados pelos paraísos fiscais no âmbito do compromisso assumido.

Relativamente a este último, importa salientar que a Convenção para a Assistência Mútua em Matéria Fiscal, desenvolvida pela OCDE, constitui uma importante medida de repressão do uso abusivo das convenções para evitar a dupla tributação.

Um outro trabalho desenvolvido pela OCDE e igualmente importante no sentido de evitar a dupla tributação internacional e a evasão fiscal, consiste na publicação pelo Comité Fiscal da

OCDE, em 1963, de um primeiro Modelo de Convenção Fiscal aprovado pelos EM⁵⁹, que tem servido de base à celebração de Convenções entre vários países.

De acordo com o Modelo de Convenção da OCDE a tributação compete, em regra, ao Estado de residência, sendo exclusiva deste quando se trate de royalties e ganhos provenientes da alienação de valores mobiliários. No entanto, ao Estado da fonte, para determinado tipo de rendimento, pode ser reconhecido o poder de tributar sem qualquer restrição (rendimentos de bens mobiliários, lucros de estabelecimentos estáveis, rendimentos provenientes das atividades de espetáculos e de desportistas e, rendimentos de profissionais independentes imputáveis a uma instalação fixa) ou de forma limitada em termos de taxa aplicável (dividendos e juros)(M. H. d. F. P. Pereira, 2005).

Porém, outras organizações desenvolveram trabalhos nesta matéria e aprovaram os seus próprios Modelos de Convenção, tais como os EUA e a ONU.

No que se refere ao Modelo de Convenção da ONU, aprovado em 1980, com estrutura idêntica ao Modelo da OCDE, afasta-se dela na medida em que visa disciplinar os interesses dos países menos desenvolvidos e que, ultimamente, tem sido seguido pelos novos Estados do leste europeu.

Quanto ao Modelo de Convenção dos EUA, não podíamos deixar de referir o “célebre” artigo 16º, segundo o qual as convenções para evitar a dupla tributação serão aplicáveis, desde que:

- a) tratando-se de pessoas coletivas, pelo menos, 75% do capital destas terá de ser pertença de residentes no outro Estado contratante, o que se considera verificado quando a sociedade estiver cotada em bolsa nesse Estado, e uma parte significativa do seu rendimento não seja utilizado para pagamento de dívidas (incluindo juros e royalties) a um residente noutro Estado que não tenha nacionalidade americana; e que
- b) da aplicação de convenção não se obtenha por meio do outro Estado Contratante uma tributação inferior do que aquela que o seu próprio Estado aplica aos residentes (Leitão, 2007b).

Ao nível da Comunidade Europeia, como já foi citado e desenvolvido na segunda parte deste trabalho, o Código de Conduta constitui um instrumento importante contra a concorrência fiscal prejudicial em matéria fiscal na UE.

⁵⁹ Este Modelo tem sido alvo de diversas atualizações, trata-se, porém, de alterações essencialmente ao nível de interpretação de conceitos e não em termos estruturais.

Outros trabalhos levados a cabo pela UE, e igualmente importante na luta contra a concorrência fiscal prejudicial e a consequente evasão fiscal, são as Diretivas com vista à harmonização fiscal em matéria de fiscalidade direta:

1. Convenção 90/436/CEE «Convenção de Arbitragem», de 23 de julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas.
2. Diretiva 2003/48/CE, de 3 de junho, relativa a tributação de rendimentos da poupança em forma de juros;
3. Diretiva 2003/49/CE, de 3 de junho, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties entre sociedades associadas entre EM;
4. Diretiva 2003/123/CE, de 22 de dezembro, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades mãe e sociedades afiliadas de EM, que altera a Diretiva 90/435/CEE, de 23 de julho. A aplicação da Diretiva aos tipos de sociedades por ela abrangidos, permite eliminar a dupla tributação económica e Internacional⁶⁰, ocorrida aquando da distribuição dos lucros/pagamento dos dividendos por parte das sociedades “filhas” à sociedade “mãe”, sediada noutro Estado-membro, cuja participação no capital da sociedade que distribui os lucros seja igual ou superior a 10% (limiar mínimo de participação para o reconhecimento da qualidade de sociedade mãe, para participações adquiridas a partir de 1 de janeiro de 2009). De referir que a Diretiva deixa à disposição dos EM a possibilidade de permitir a aplicação deste regime apenas a participações detidas por um período mínimo de dois anos.
5. Diretiva 2005/19/CE, de 17 de fevereiro, relativa ao regime fiscal aplicável às fusões, cisões, entrada de ativos e permutas de ações entre sociedades de EM diferentes.

5.2. Medidas bilaterais

As Convenções Bilaterais⁶¹ têm como objetivo o acordo, entre dois Estados, dos limites dentro dos quais cada um pode aplicar o seu direito interno, isto é, definir a que Estado compete tributar o quê.

⁶⁰ Ou seja, isentar de impostos com retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas sociedades afiliadas às respetivas sociedades mãe, bem como suprimir a dupla tributação deste rendimento ao nível da sociedade mãe.

⁶¹ De referir que as Convenções bilaterais constituem a forma de convenção mais recomendada pela doutrina e com mais aplicação prática, um vez que têm em conta as legislações e o tipo de relação que existe entre os intervenientes.

Trata-se de acordos de vontade, que produzem efeitos jurídicos que têm a finalidade de, por um lado, prevenir ou eliminar as duplas tributações⁶² ou os seus efeitos e, por outro, evitar a evasão e fraude fiscal.

Embora na opinião do Professor Manuel Pires (1984, p. 423) “concluir-se que as Convenções são celebradas com o fim predominante da luta contra a fraude e a evasão fiscal não é conforme os seus veros e atuais objetivos e efeitos”, muito são os autores que defendem que tais acordos visam mais a luta contra a fraude e a evasão fiscal do que eliminar a dupla tributação, o que se explica pelo facto de se tratar de acordos celebrados entre governos e a estes interessar mais garantir a tributação da capacidade contributiva do que eliminar a dupla tributação.

Efetivamente, as Convenções Bilaterais têm um papel importante no combate à evasão e fraude fiscal, designadamente, contra a utilização abusiva das convenções, o que se explica pela tendência crescente de inclusão nas convenções de disposições antiabuso, das quais se destaca:

- a) a cláusula relativa à troca de informações entre os Estados contratantes (artigo 26º do Modelo de Convenção da OCDE);
- b) a inclusão da cláusula do beneficiário efetivo que previne o “*treaty shopping*” – consagrada nos artigos 10º, 11º, 12.º e 17.º do Modelo de convenção da OCDE, que determinam que só se poderá atenuar a dupla tributação dos rendimentos derivados de juros, dividendos e royalties quando o residente no outro Estado contratante é o beneficiário efetivo (“*beneficial owner*”);
- c) disposição de limitação de benefícios (artigo 22º);
- d) versão alterada do conceito de residente (artigo 4º), de forma a excluir entidades com isenção geral de imposto, entre outras; e
- e) a introdução de cláusulas que previnem a dupla tributação – note-se que a dupla tributação internacional de determinado rendimento bem como a ausência de mecanismos eficazes de eliminação dos seus efeitos, pode, por vezes, ser um fator determinante para a opção pela evasão fiscal.

⁶² A dupla tributação internacional pode ser definida, em termos gerais, como a aplicação de impostos análogos em dois (ou mais) Estados ao mesmo contribuinte relativamente ao mesmo facto gerador e a períodos temporais idênticos (OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, pag.7; In Freitas Pereira, *Fiscalidade*, pag. 213). A dupla tributação resulta do âmbito espacial de aplicação de um imposto definido em cada uma das várias soberanias tributárias. De referir, que a imputação de uma lei fiscal a um determinado território, atende ao princípio de territorialidade em conexão com: a nacionalidade, a residência, (os residentes são sujeitos a imposto independentemente da origem ou fonte dos rendimentos) e a origem ou fonte dos rendimentos (a tributação deve ocorrer no Estado de que os rendimentos são obtidos).

Apesar das Convenções Bilaterais celebradas pelos vários países terem por base o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, as disposições do Modelo não são respeitadas na íntegra, os países vão estabelecendo reservas/comentários às suas disposições, de forma a ir ao encontro das necessidades dos Estados contratantes. Se assim não fosse, não haveria a necessidade de celebrar Convenções Bilaterais, a solução passaria, por exemplo, pela celebração de uma Convenção Multilateral, caminhando-se assim para a uniformização da aplicação dos impostos.

5.3. Medidas unilaterais

No que respeita às medidas unilaterais (as que cada Estado adota no seu ordenamento jurídico) de coibição da evasão fiscal internacional mais comumente utilizadas, salientamos as seguintes.

5.3.1. O regime dos preços de transferência

As medidas de combate à evasão fiscal ao nível dos preços de transferência que têm vindo a ser consagradas nas legislações internas de diversos EM (como por exemplo, em França, na Alemanha e no Reino Unido), têm por base o previsto no artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património, e consistem, fundamentalmente, em disposições que permitem às Administrações Fiscais corrigirem a margem de lucro contabilística sempre que esta não corresponda à que se verificaria na ausência de relações especiais (Leitão, 2007b).

Os trabalhos desenvolvidos pela OCDE nesta matéria, nomeadamente a Convenção Modelo e os Relatórios «Preços de Transferência e Empresas Multinacionais», de 1979 e 1984, permitiram estabelecer critérios de apreciação e determinação dos preços de transferência, reconhecidos internacionalmente, assentes no princípio de plena concorrência ou “*arms length*” (Faria, 2003).

Todavia, as dificuldades sentidas ao nível da aplicação prática dos procedimentos constantes nos referidos relatórios, bem como a necessidade de dar resposta aos desenvolvimentos surgidos nos EUA sobre a matéria⁶³, levaram a OCDE à revisão de tais processos, da qual resultaram as novas Diretivas «*Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprise and tax Administrations*». Destas novas diretivas destaca-se a possibilidade de celebração dos “*Advanced Pricing Agreements*” (APA’s - acordos de vontade entre a Administração e o contribuinte que

⁶³ Com legislação neste domínio desde 1928, os EUA têm nos dias de hoje a legislação mais aperfeiçoada em matéria de preços de transferência (Faria, 2003).

determinam antecipadamente um conjunto de critérios para determinação de preços de transferência durante determinado período).

5.3.2. Sociedades estrangeiras controladas “*Controlled Foreign Corporations*”

A legislação destinada a combater a evasão fiscal internacional associada às sociedades estrangeiras controladas, internacionalmente reconhecidas por *CFC (Controlled Foreign Corporations)* ou “*Subpart rules*”, existe nos EUA desde 1962⁶⁴.

Estas têm por objetivo não permitir que, mediante recurso a sociedades de base, os residentes de um Estado evitem ou difiram a tributação a que estariam sujeitos.

Posteriormente, outros países como a Alemanha e o Canadá em 1972, o Japão em 1978, a França em 1980 e o Reino Unido em 1984, adotaram disposições semelhantes nos seus ordenamentos jurídicos (International Tax Avoidance and Evasion, four related studies, 1997, p. 35 e ss apud Leitão, 2007b).

No Relatório de 1998 (p. 40) a OCDE recomendou que os países que ainda não tivessem adotado legislação relativa às *CFC* as viessem a adotar.

Nos termos da legislação *CFC*, são imputados aos sócios residentes, na proporção da sua participação e independentemente de ter havido ou não distribuição de lucros, os rendimentos auferidos pelas sociedades de base por eles controladas.

Contudo, a aplicação geral da legislação *CFC* às sociedades estrangeiras controladas independentemente da jurisdição em que são residentes (método mundial “*transactional approach*”) apenas existe nos EUA e no Canadá. Países como a Alemanha, o Japão, a França e o Reino Unido restringem a aplicação destas disposições às sociedades residentes em paraísos fiscais (método da jurisdição “*jurisdictional approach*”) (Faria, 2003) (Leitão, 2007b).

Por outro lado, no que respeita ao tipo de rendimentos abrangidos pela legislação *CFC*, teoricamente os países que adotam o método mundial aplicam-no apenas a certos rendimentos qualificáveis (método da transação “*transactional approach*”), enquanto que nos países que adotam o método da jurisdição o regime é aplicável a todo lucro da *CFC* (método da entidade “*entity approach*”) (Faria, 2003). Diz-se teoricamente, porque na prática o que alguns países adotam são métodos mistos em virtude das isenções contempladas no regime.

⁶⁴ Normativo baseado na legislação de 1937 relativa às *personal holding companies*, introduzido como “*Subpart F*” do *Internal Revenue Code* (Faria, 2003).

Por fim, importa referir que estes regimes de desincentivo à transferência de capitais para as sociedades de base e consequente fuga aos impostos contêm ainda, de uma forma geral, disposições destinadas a evitar a dupla tributação económica em caso de distribuição de dividendos (Leitão, 2007b).

5.3.3. A adoção do princípio da substância sob a forma

Uma outra medida destinada a combater a evasão fiscal internacional, consiste na adoção no ordenamento jurídico de um país ou por parte dos tribunais como um princípio de interpretação, do princípio da substância sob a forma. Este, traduz-se numa cláusula geral antiabuso que atesta “a atribuição de uma primazia à realidade económica da operação sobre a forma juridicamente adotada” (Faria, 2003).

A aplicação deste princípio a operações efetuadas por intermediários localizados em território de regime fiscal privilegiado, cujo único propósito é evitar a tributação, pode levar à desconsideração de tais operações.

A cláusula geral antiabuso é aplicada em países como os EUA, a Alemanha, a Holanda, a França, a Áustria, a Bélgica, o Canadá e o Reino Unido (Faria, 2003).

5.3.4. A inversão do ónus da prova

A inversão do ónus da prova, como forma de luta contra a evasão fiscal associada à utilização dos paraísos fiscais, é uma solução adotada em países como a França e a Bélgica.

O regime consiste na não aceitação, em princípio, como encargos dedutíveis para efeitos fiscais, determinados pagamentos executados a sociedades instaladas em paraísos fiscais, a menos que o contribuinte efetue prova de que, por um lado, as despesas correspondem a operações verdadeiras e, por outro, que elas não apresentam um carácter anormal ou exagerado (Leitão, 2007b).

A aplicação deste regime a países com os quais se tivesse celebrado a Convenção Modelo da OCDE em matéria de tributação de rendimento e do património, colocou em causa o respeito pelo artigo 24^a da Convenção, disposição especial sobre não discriminação, tendo a OCDE considerado que este tipo de medida não atenta contra o princípio da não discriminação (International Tax Avoidance and Evasion, four related studies, 1997, p. 59 apud Leitão, 2007a).

5.3.5. Subcapitalização

Para reagir contra esta forma de evasão fiscal os países recorrem a dois tipos de medidas, uns como o Reino Unido, a França, os Países Baixos e a Itália, recorrem a cláusulas gerais antiabuso, outros, como a Alemanha, o Canadá, os EUA, a Austrália, o Japão e Portugal optam por disposições específicas (Leitão, 2007b).

Estas, consistem numa “apreciação casuística tendo como referência o ratio de endividamento que, na ausência de relações especiais, em circunstâncias análogas e em condições de mercado concorrencial, seria estabelecido, ou pela pré-fixação de um ratio, de aplicação genérica ou não” (Faria, 2003). No caso de pré-fixação de um rácio de endividamento⁶⁵, serão aceites para efeitos fiscais, os juros correspondentes ao limite desse rácio, não sendo aceite a dedução dos juros relativos ao excesso de endividamento.

5.3.6. Medidas contra a utilização abusiva das Convenções para evitar a dupla tributação

Efetivamente, as vantagens fiscais oferecidas pelos paraísos fiscais são potenciadas se existir Convenção para evitar a dupla tributação. Os pagamentos efetuados aos sócios ou à sociedade por residentes da parte contratante poderão beneficiar, por uma lado, no Estado fonte, da redução de taxas que estiver estabelecida na Convenção e, por outro, no Estado origem, redução ou eliminação da tributação destes rendimentos, visto tratar-se de um paraíso fiscal (Faria, 2003).

Ao nível do direito interno, a solução encontrada por alguns países no sentido de combater a fuga aos impostos através da utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação, passa pela não celebração destes acordos com paraísos fiscais.

Apenas a Suíça e os EUA introduziram na sua legislação interna medidas destinadas a reagir contra o “*treaty shopping*”⁶⁶.

Quanto ao regime Suíço, o Decreto do Bundesrat, de 14 de dezembro de 1962 (artigo 2º), estabelece que é considerado abusivo o uso dos tratados fiscais por residentes na Suíça, quando tal permita que parte significativa dos benefícios fiscais seja, direta ou indiretamente, usufruído por pessoa não abrangida pela convenção (Leitão, 2007b).

⁶⁵ Solução adotada por muitos países, entre os quais Portugal, pela facilidade administrativa que envolve.

⁶⁶ Apesar de no caso dos EUA, as convenções para evitar a dupla tributação celebradas por estes, que têm por base o Modelo de Convenção dos Estados Unidos, já estabelecem limites à aplicação das convenções.

No que se refere aos EUA, as medidas contra o “*treaty shopping*” datam da reforma fiscal de 1986, que alterou a *section 884* do *International Revenue Code*, que determina não poderem ser consideradas pelos EUA como sociedades residentes em outros Estados contratantes, (ou seja, consideradas pelos EUA como sociedades residentes em Estado com o qual os EUA tenham celebrado convenção) as empresas em que:

- a) mais de 50% do capital pertença a pessoas que não sejam residentes nesse outro Estado contratante ou que não sejam nacionais ou residentes nos EUA; ou
- b) que mais de 50% do seu rendimento seja usado em pagamentos de dívidas a pessoas que não são residentes nesse Estado contratante ou nos EUA (Leitão, 2007b).

As dificuldades colocadas pelo primado do direito internacional sobre o direito interno levam, a que as medidas destinadas a reagir contra o uso abusivo das convenções para evitar a dupla tributação se processe fundamentalmente ao nível internacional (medidas bilaterais ou multilaterais).

Por fim, relativamente às medidas unilaterais, não podíamos deixar de sublinhar que estas padecem de grandes limitações: não são adotadas por todos os Estados, visam apenas aspetos específicos da evasão fiscal, e revelam, por vezes, dificuldades de aplicação prática pela dificuldade de acesso a informação relevante (Faria, 2003).

6. O caso português

A luta contra a evasão e fraude fiscal internacional é uma das grandes preocupações dos diversos Estados, à qual Portugal não é indiferente. Os níveis reconhecidamente elevados de evasão fiscal que se verificam no país, suscitam a necessidade de instituir medidas destinadas a reprimir a fuga aos impostos. Nos pontos seguintes destacamos as medidas unilaterais de combate à evasão fiscal adotadas por Portugal, nomeadamente, a que se processa pela utilização de paraísos fiscais, ficando desde já a nota que existem outras.

6.1. Definição de paraíso fiscal

Já foi referido que a definição de paraíso fiscal adotada por cada país resulta da opção entre três soluções: uma definição comparativa, uma definição absoluta e uma enumeração casuística por listas (Leitão, 2007b).

O legislador português, inspirado no sistema fiscal germânico, optou por um conceito absoluto de paraíso fiscal, através da expressão “regime fiscal claramente mais favorável”, concretizado no n.º 2 do artigo 57-A e no n.º 3 do artigo 57-Bº do CIRC, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 37/95, de 14 de fevereiro⁶⁷. Nos termos dos referidos artigos, considerava-se que:

“uma sociedade está submetida a um regime claramente mais favorável quando no território de residência da mesma não for tributada em imposto sobre o rendimento ou a taxa de tributação aplicável sobre os lucros obtidos for inferior a 20%. %”.

Contudo, com a reforma fiscal introduzida pela Lei n.º 30-G/00, de 29 de dezembro, a definição de paraíso fiscal foi bastante modificada. O conceito adotado é o do “regime claramente mais favorável”, baseado em dois métodos: enumeração casuística por lista e comparativo, concretizado numa nova versão do n.º 2 do artigo 57-A e no n.º 3 do artigo 57-Bº do CIRC⁶⁸.

Nos termos destes últimos, considera-se que uma pessoa singular ou coletiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável:

- a) quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças⁶⁹; ou
- b) quando a entidade residente no território não for aí tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC, ou
- c) quando o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.

Salienta-se, que à semelhança do que acontece noutros países, as medidas de combate à evasão fiscal não se confinam aos paraísos fiscais ditos clássicos, estas abrangem também territórios cujos regimes fiscais claramente mais favoráveis proporcionem a evasão fiscal.

6.2. Medidas de combate aos paraísos fiscais

No sentido de reprimir a evasão e a fraude fiscal de carácter internacional, o Decreto-lei n.º 37/95, de 14 de fevereiro, instituiu no ordenamento jurídico português duas disposições específicas contra a utilização de paraísos fiscais, mais precisamente a que se processa através das

⁶⁷ Atual artigo n.º 65º e 66º do CIRC, respetivamente, após republicação pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

⁶⁸ Redação dada pela Lei 30-G/00, de 29 de dezembro. Trata-se, respetivamente, dos atuais artigos n.º 65º e 66º do CIRC, após republicação pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

⁶⁹ A lista de regimes fiscais claramente mais favoráveis, atualmente em vigor, consta na Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro.

sociedades de base, as vulgarmente denominadas medidas antiabuso: as disposições tipo subsecção F ou CFC e a inversão do ónus da prova (Leitão, 1995).

6.2.1. Disposição tipo Subsecção F («*Subpart F rules*») ou CFC

A legislação *CFC* foi introduzida pelo então artigo 57º-B do CIRC, atual artigo 66º, após republicação dada pelo Decreto-lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

Trata-se de uma norma antiabuso baseada nas que têm vindo a ser adotadas pelas legislações de diversos países, as quais se têm revelado, de uma maneira geral, bastante eficazes⁷⁰.

Esta, visa evitar que as sociedades residentes utilizem as sociedades de base instaladas em território de fiscalidade claramente mais favorável para transferir resultados, de forma a que estes não sejam tributados no estado de residência, ou seja em Portugal, consagrando assim a transparência fiscal destas sociedades de base.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 66º do CIRC⁷¹:

*“são imputados aos sócios residentes em território português, na proporção da sua participação social e independentemente de distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidos a **um regime fiscal claramente mais favorável**, desde que o sócio detenha, direta ou indiretamente, uma participação social de, pelo menos, 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, direta ou indiretamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%”.*

Note-se, que o regime se baseia no já referido método da jurisdição “*jurisdictional approach*”, segundo o qual o regime é aplicável apenas em certas jurisdições, recorrendo-se ao conceito de regime claramente mais favorável.

No tocante ao tipo de rendimento abrangido, Portugal adotou o método da entidade, segundo o qual é imputado aos sócios residentes o lucro obtido pela *CFC*.

⁷⁰ Embora se tenha levantado a questão se ao aplicar o regime às sociedades residentes em países com os quais Portugal tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação não se estaria a infringir algumas disposições do Modelo de Convenção da OCDE (que tem servido de base para as convenções celebradas por Portugal), nomeadamente: do artigo 7º, que determina que só há lugar a tributação de uma empresa de um Estado no outro Estado quando ela aí opera através de estabelecimento estável e apenas quanto aos lucros imputáveis a esse estabelecimento; e do n.º 1 do artigo 10º, que faz depender a tributação dos dividendos do seu pagamento efetivo. A OCDE concluiu que este tipo de disposições não infringia o espírito das Convenções, uma vez que estas se destinam apenas a eliminar manobras evasivas dos contribuintes (*L'évasion et la fraude fiscales internationales*, 1987, p. 78 e ss apud Leitão, 1995).

⁷¹ Numeração dada pela republicação do artigo pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

Todavia, o legislador procurou não abranger nesta imputação os sócios das sociedades que não prosseguissem fins de evasão fiscal. Neste sentido, estabelece o n.º 4 do referido artigo, que o regime não será de aplicar às entidades cuja atividade preencha cumulativamente os seguintes requisitos:

- “a) os respetivos lucros provenham em, pelo menos, 75% do exercício de uma atividade agrícola ou industrial no território onde estão situadas ou do exercício de uma atividade comercial que não tenha como intervenientes residentes em território português ou, tendo-os, esteja dirigida predominantemente ao mercado do território em que se situa;*
- b) a atividade principal da sociedade não residente não consista na realização das seguintes operações:*
 - 1) operações próprias da atividade bancária, mesmo que não exercida por instituições de crédito;*
 - 2) operações relativas à atividade seguradora, quando os respetivos rendimentos resultem predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência da sociedade ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território;*
 - 3) operações relativas a partes de capital ou outros valores mobiliários, a direitos da propriedade intelectual ou industrial, à prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico ou à prestação de assistência técnica;*
 - 4) locação de bens, exceto de bens imóveis situados no território de residência”.*

De referir que os n.ºs 5 e 6 do artigo 66º do CIRC, consagram ainda medidas relativas à eliminação da dupla tributação económica⁷², caso venha a ocorrer distribuição de lucros.

6.2.2. O regime dos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a regime privilegiado

A solução do ónus da prova foi introduzida pelo então artigo 57º-A do CIRC, atual artigo 65º⁷³, que tem por objetivo combater o fenómeno evasivo da deslocalização de rendimentos para territórios que assegurem um regime fiscal privilegiado.

Temos assim, nos termos do n.º 1 do referido artigo, que:

⁷² Verifica-se quando duas entidades juridicamente distintas são tributadas pelo mesmo rendimento ou património. É o exemplo clássico da tributação do lucro, em que este é tributado primeiramente ao nível da entidade que os gerou e depois em sede dos beneficiários aquando da sua distribuição.

⁷³ Numeração dada pela republicação do artigo pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

“não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado”.

Por inspiração na legislação francesa, para realizar prova da veracidade da operação, o que a entidade tem de conseguir demonstrar é que houve, efetivamente, a aquisição de um bem, uma prestação de serviço, o recebimento de empréstimo, juros, royalties ou outros, sendo que para tal não se considera suficiente a apresentação de documentos escritos, tais como, contratos celebrados (uma vez que as operações se pressupõem simuladas) nem comprovativo de pagamento do preço estabelecido (já que este não é posto em causa) (Leitão, 2007b).

No que se refere à prova de inexistência de caráter anormal ou exagerado, o contribuinte deve provar que os encargos suportados são a remuneração justa das vantagens adquiridas comparativamente com serviços análogos no mercado.

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 65º do CIRC, no caso de importâncias pagas ou devidas a entidades sujeitas a regime fiscal privilegiado, cujo território de residência não conste da lista aprovada pelo Ministro das Finanças (a atual Portaria n.º 150/2004), a Administração Fiscal pode solicitar aos sujeitos passivos em causa elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efetuados para o apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em território português.

Em suma, como refere o Professor Luís Manuel Teles de Menezes Leitão (2007b) “não se justifica que a Administração Fiscal, relativamente a operações que estatisticamente se sabem ser simuladas e destinadas a propiciar uma evasão fiscal, se veja obrigada a demonstrar em cada caso a falsidade da operação para proceder à cobrança do imposto”.

6.3. Outras medidas contra a evasão fiscal internacional

6.3.1. A cláusula geral antiabuso no direito tributário

A cláusula geral antiabuso (CGAA) foi introduzida no sistema fiscal português, através da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro, correspondendo ao artigo 32º-A do Código do Procedimento e

do Processo Tributário (CPPT). Decisão criticada por vários autores, por considerarem que tal norma deveria constar da já aprovada⁷⁴ Lei Geral Tributária (LGT), o que, posteriormente, viria a verificar-se pela Lei n.º 100/99, de 26 de julho (Courinha, 2004). A CGAA encontrava-se, por ora, consagrada no n.º 2 do artigo 38º da LGT, onde se disponha (após alguns reparos relativamente à redação inicial):

“são ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos”.

Porém, a CGAA viria a ser alterada aquando da reforma fiscal, pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro, passando o n.º 2 do artigo 38º da LGT a ter a seguinte redação:

“são ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

A aplicação desta norma antiabuso, de acordo com o disposto no n.º 7º do artigo 63º do CPPT, requer a abertura de um procedimento próprio autorizado pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência. A autorização tem de ser fundamentada devendo, salvo disposição em contrário, conter (n.º 9 do artigo 63º do CPPT):

- “a) a descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e da sua verdadeira substância económica;*
- b) a indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou prática do ato tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou ato de substância económica equivalente;*
- c) a descrição dos negócios ou atos de substância económica equivalente aos efetivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam”.*

Vários autores defendem que a repressão da evasão fiscal deveria efetuar-se não por via de uma cláusula geral antiabuso, “solução adotada por vários países europeus e que não tem

⁷⁴ Pelo Decreto-lei n.º 398/98, de 17 de dezembro.

produzido os resultados apreciáveis”, mas sim através de disposições específicas como as elencadas nos pontos seguintes (Leitão, 2007b).

6.3.2. O Regime dos preços de transferência

Relativamente aos preços de transferência, Portugal constituiu uma norma antiabuso de natureza semelhante às que têm vindo a ser adotadas pelas legislações dos diversos países, sendo que em toda a sua orientação são seguidos os princípios orientadores da OCDE.⁷⁵

Esta, encontra-se regulada no atual artigo 63º do CIRC⁷⁶ e pela Portaria 1446-C/2001, de 21 de dezembro (adiante designada simplesmente por Portaria), e “não se limita a conferir à Administração Fiscal o poder de correção dos valores, antes se dirige aos sujeitos passivos, tendo estes um dever jurídico de conformarem as suas transações com esse princípio de plena concorrência”(Andrade, 2002). Ou seja, o dever de determinação do lucro tributável, atribuindo às transações efetuadas entre entidades em “relações especiais”, os valores que seriam acordados entre entidades independentes.

Estabelece o regime, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 63º do CIRC, que:

“nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”.

De acordo com o preconizado n.º 4 do artigo 63º do CIRC, existe uma relação especial entre entidades quando uma delas consegue exercer, direta ou indiretamente, influência na gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre:

“a) uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;

⁷⁵ Introduzida pela reforma fiscal de 2000 que através da Lei n.º 30-G/00, de 29 de dezembro, conferiu uma redação totalmente nova ao então artigo 57º do CIRC, na redação pelo Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de novembro (atual artigo 63º), com produção de efeitos a partir de janeiro de 2002.

⁷⁶ Numeração dada pela republicação do artigo pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

-
- b) entidades em que os mesmos titulares do capital, respetivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;
- c) uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, e respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes;
- d) entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha reta;
- e) entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;
- f) empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos em que esta é definida nos diplomas que estatuem a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas;
- g) entidades entre as quais, por força das relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas entre elas, direta ou indiretamente estabelecidas ou praticadas, se verifica situação de dependência no exercício da respetiva atividade, nomeadamente quando ocorre entre si qualquer das seguintes situações:
- 1) o exercício da atividade de uma depende substancialmente da cedência de direitos de propriedade industrial ou intelectual ou de know-how detidos pela outra;
 - 2) o aprovisionamento em matérias-primas ou o acesso a canais de venda dos produtos, mercadorias ou serviços por parte de uma dependem substancialmente da outra;
 - 3) uma parte substancial da atividade de uma só pode realizar-se com a outra ou depende de decisões desta;
 - 4) o direito de fixação dos preços, ou condições de efeito económico equivalente, relativos a bens ou serviços transacionados, prestados ou adquiridos por uma encontra-se, por imposição constante de ato jurídico, na titularidade da outra;
 - 5) pelos termos e condições do seu relacionamento comercial ou jurídico, uma pode condicionar as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional”.

Nos termos do n.º 2 do artigo 63º do CIRC, para o apuramento do preço de transferência de uma transação (aquele que respeita o princípio da plena concorrência e que deve ser considerado para efeitos fiscais) deve ser adotado:

“o método ou métodos suscetíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efetua e outras substancialmente idênticas, em situações

normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes das empresas envolvidas, as funções por elas desempenhadas, os ativos utilizados e a repartição do risco”.

Na linha das diretivas da OCDE, estabelece o n.º 3 do artigo 63º do CIRC, que a determinação do preço de transferência pode ser efetuada com base nos seguintes métodos (cuja definição consta dos artigos 6º a 8º da Portaria):

- 1) do preço comparado (*comparable uncontrolled price*) – consiste em apurar o preço de transferência com base na comparação do preço praticado entre entidades com relações especiais e o preço praticado entre entidades independentes em circunstâncias comparáveis. Método a utilizar por excelência apesar de por vezes ser de difícil aplicação por falta de elementos de comparação;
- 2) do preço de revenda minorado – o ponto de partida para apurar o preço de plena concorrência é o preço pelo qual um produto adquirido a uma entidade relacionada é revendido a uma entidade independente. Da aplicação do método resulta que a entidade auferir apenas o que auferiria em operações com entidades independentes; e
- 3) do custo majorado – o valor do bem vendido numa transação vinculada é calculado pela adição, ao custo suportado pelo fornecedor, de uma margem de lucro adequada. Método especialmente indicado para transações de produtos semiacabados ou para prestações de serviços entre associadas (Andrade, 2002).

De referir que sempre que não seja possível utilizar um destes métodos tradicionais referidos acima, o regime (alínea b) do artigo 58º do CIRC) prevê a utilização:

- 4) do método do financiamento do lucro (artigo 9º da Portaria) - trata-se de repartir o lucro global do conjunto de operações pelos intervenientes, tendo em conta a contribuição de cada um, como fariam entidades independentes; e
- 5) do lucro o método da margem líquida da operação (artigo 10º da Portaria) - compara a margem de lucro líquido obtida na operação vinculada, determinada com base a um indicador apropriado com a margem obtida em transações não vinculadas comparáveis.

Mais recentemente, pelo aditamento do artigo 128º-A do CIRC⁷⁷, redação dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, e regulamentação pela Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho, o regime passou a contar com a possibilidade de celebração dos já referidos APA's, importante

⁷⁷ Atual artigo 138º do CIRC, pela republicação do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

fator de segurança para as Administrações Fiscais e para os contribuintes. Nos termos do n.º 1 do referido artigo:

“os sujeitos passivos podem solicitar à DGCI, (...), a celebração de um acordo que tenha por objeto estabelecer, com caráter prévio, o método ou métodos suscetíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha de custos, efetuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis”.

Parafraseando o Professor José Luís Saldanha Sanches este regime coloca Portugal no “restrito grupo de Estados na vanguarda legislativa ao nível de preços de transferência” (Callahan, 2001).

6.3.3. O regime de subcapitalização

No sentido de combater a evasão fiscal mediante endividamento excessivo das sociedades residentes perante entidades não residentes em território português ou noutro Estado-membro da UE com as quais detêm relações especiais, a legislação portuguesa acolheu a norma antiabuso preconizada no artigo 67º do CIRC.⁷⁸

Estabelece o regime, que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável (não são aceites como custo fiscal) a parte dos juros que proporcionalmente corresponda à parte da dívida em excesso. O endividamento considera-se excessivo (o sujeito passivo encontra-se numa situação de subcapitalização) sempre que o valor do endividamento para com entidades não residentes em território nacional ou noutro Estado-membro, com o qual tem relações especiais, com referência a qualquer data do período de tributação, “seja superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo”, o que corresponde a um rácio de endividamento, superior a 2:1 (n.º3 do artigo 61º do CIRC). Note-se que a esses juros não é conferida a qualidade de lucros distribuídos.

Contudo, as regras da subcapitalização poderão ser afastadas, isto é, os contribuintes poderão deduzir a totalidade dos juros, em conformidade com as orientações da OCDE e de acordo com

⁷⁸ Nos termos do n.º 1 do artigo 67º, considera-se existir relação especial nas situações enumeradas no já abordado n.º 4 do artigo 63º do CIRC. Por sua vez, nos termos do n.º 2 do artigo 63º, é equiparada a existência de relações especiais a situação de endividamento para com um terceiro não residente em território português ou em outro EM da UE, relativamente ao qual tenha havido aval por parte de uma entidade relacionada.

princípio da plena concorrência, desde que comprovem que poderiam ter obtido o mesmo endividamento e nas mesmas condições junto de uma entidade independente, exceto nos casos de endividamento perante entidade residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável, que conste de lista aprovada por portaria do Ministro de Estado e das Finanças, a atualmente em vigor Portaria 150/2004, de 13 de fevereiro.

6.3.4. Medidas contra a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação

Em Portugal não existe qualquer legislação doméstica destinada a reprimir o uso abusivo das convenções para evitar a dupla tributação, as denominadas práticas de *"treaty shopping"*.

Porém, ao nível Internacional, Portugal foi celebrando Convenções Bilaterais em matéria de tributação do rendimento e do património com os seguintes países: Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte (1968); Finlândia (1970); Noruega (1970); Bélgica (1970); Áustria (1971); França (1971); Suíça (1974); Itália (1982); Alemanha (1982); Moçambique (1982); Irlanda (1994); Espanha (1995); Estados Unidos da América (1995); Bulgária (1996); Coreia (1997); República Checa (1997); Polónia (1997); Venezuela (1997); Marrocos (1998); Hungria (1999); Roménia (1999); Macau (1999); Índia (2000); China (2000); Tunísia (2000); Luxemburgo (2000); Países Baixos (2000); Cabo Verde (2000); México (2000); Canadá (2000); Singapura (2000); Brasil⁷⁹ (2001); Cuba (2001); Dinamarca (2002); Rússia (2002); Malta (2002); Ucrânia (2002); Islândia (2002); Holanda (2002); Lituânia (2003); Letónia (2003); Suécia (2003); Paquistão (2003); Estónia (2004); Eslovénia (2004); Eslováquia (2004); Turquia (2006); Argélia (2006); Chile (2006); Indonésia (2006); Israel (2008); República da África do Sul (2008); República da Guiné-Bissau (2009); República da Moldava (2010); Koweit (2011); e Uruguai (2011).

Contudo, só nas Convenções celebradas recentemente, se denota alguma preocupação/medidas com vista à não utilização abusiva das Convenções para evitar a dupla tributação (2011).

Em suma, as medidas introduzidas têm vindo, de uma forma geral, ao encontro das tendências existentes nos sistemas fiscais modernos, em ordem a reprimir a evasão fiscal internacional.

⁷⁹ Convenção denunciada unilateralmente pelo Brasil em 1 de janeiro de 2000.

Parte IV

7. O papel dos benefícios fiscais

Como já referimos anteriormente, não é nossa veleidade efetuar uma análise aprofundada do conceito de benefício fiscal. Porém, ao debruçarmo-nos sobre a temática da concorrência fiscal internacional, não podemos deixar de salientar que os benefícios fiscais desempenham um papel preponderante na atração de capitais, podendo assim, constituir uma ameaça à concorrência fiscal internacional.

7.1. Enquadramento

Como é sabido, a tributação surge da necessidade de gerar receitas fiscais, que os Estados possam utilizar para a satisfação de necessidades fundamentais coletivas, como a saúde, a justiça, a educação, os transportes, entre outras. Porém, os impostos podem também servir como instrumento de realização de direitos sociais, económicos, culturais, ou mesmo, os vulgarmente denominados direitos de solidariedade. Temos assim, a tributação dos Estados como instrumento de intervenção na sociedade, o designado fenómeno da extrafiscalidade.

Parafraseando o Professor Casalta Nabais (2006, p. 419), a extrafiscalidade traduz-se” *num conjunto de normas que apenas formalmente integrem o direito fiscal, já que têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas*”.

É neste contexto da extrafiscalidade que se enquadram os benefícios fiscais⁸⁰. Aceite o princípio de que o regime de benefícios fiscais, vigente em cada um dos EM, pode ser distorcivo das condições de concorrência entre Estados, coloca-se-nos desde logo a questão, se os benefícios fiscais serão compatíveis com as disposições do Tratado CE relativas aos auxílios concedidos pelos Estados. De referir que os benefícios fiscais são considerados pelo direito comunitário como auxílios de estado.

⁸⁰ Nos termos da Comunicação 98/C 384/03, publicada no JO n.º C 384, de 10 de dezembro de 1998, sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitem à fiscalidade direta das empresas, para que determinada medida possa ser qualificada como auxílio de Estado nos termos do Tratado CE, terá de verificar cumulativamente os seguintes critérios: 1) deve conferir aos seus beneficiários uma vantagem que diminua os encargos que oneram os seus orçamentos; 2) a vantagem deve ser concedida pelo Estado ou através dos recursos estatais; 3) a medida deve afetar a concorrência e as trocas comerciais entre os EM; 4) e a medida deve ser específica ou seletiva, com o intuito de favorecer certas empresas ou certas produções (Palma, 2008).

De acordo com o disposto no Tratado CE, verifica-se uma proibição genérica de princípio no que se refere à concessão de auxílios de estado. Estabelece o n.º 1 do artigo 87º do Tratado⁸¹ que:

“salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”.

Com efeito, atendendo à expressão “independentemente da forma que assumam”, é hoje interpretação consensual, que os benefícios fiscais se enquadram neste princípio geral de incompatibilidade com o mercado interno, outrora designado mercado comum.

Não obstante, o Tratado exceciona deste princípio geral de incompatibilidade alguns auxílios, enunciando taxativamente, as situações em que tais auxílios “são compatíveis com o mercado comum” e as situações em que “podem ser compatíveis com o mercado comum”. Assim, estabelece o n.º 2 do artigo 87º do Tratado CE que *“são compatíveis com o mercado comum, os auxílios:*

- a) de natureza social atribuídos a consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos;*
- b) destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários; e os*
- c) atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha afetadas pela divisão da Alemanha, desde que sejam necessários para compensar as desvantagens económicas causadas por esta divisão”.*

Por sua vez, o n.º 3 do referido artigo, determina que *“podem ser compatíveis com o mercado comum:*

- a) os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego;*
- b) os auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum, ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro;*
- c) os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrarie o interesse comum;*
- d) os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na Comunidade de maneira que contrarie o interesse comum; e*

⁸¹ Versão compilada publicada no JO n.º C 321E, de 29 de dezembro de 2006. Trata-se do artigo 92º do Tratado de Roma (Tratado que institui a Comunidade Europeia) na sua versão original de 1957.

e) *as outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, deliberando por maioria qualificada, sob proposta da Comissão*".

Importa referir que os auxílios de estado, aprovados a título das situações excecionais expostos acima, serão objeto, nos termos do artigo 88º do Tratado, de exame permanente por parte da Comissão, no sentido de averiguar a respetiva compatibilidade com o mercado comum. Para o efeito, os EM deverão apresentar anualmente à Comissão relatórios sobre os regimes existentes (Palma, 2008).

7.2. Os benefícios fiscais em Portugal (conceito, manifestações, espécies e reconhecimento)

Relativamente ao regime de benefícios fiscais a vigorar no sistema Português, importa referir-nos no que toca ao seu conceito (os requisitos e pressupostos a observar para a concessão de tais benefícios), às suas manifestações e às suas espécies.

Quanto ao seu conceito, quando falamos em benefícios fiscais, estamos a falar de medidas de desagravamento fiscal, ou seja, medidas das quais resulte uma menor tributação. Porém, nem todos os desagravamentos fiscais são benefícios fiscais. Assim, estabelece o n.º 1 do artigo 2º do EBF, que *"consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem"*⁸².

Esclarece o n.º 3 do mesmo artigo, que *"os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais"*.

Em complemento ao artigo anterior, refere o artigo 12º, do Estatuto em apreço, que *"o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo"*.

Pois bem, só são benefícios fiscais, as medidas desgravadoras que observem as características impostas pelo n.º 1 do artigo 2º do EBF: 1) medidas impeditivas da tributação-regra; 2) de carácter excepcional; 3) para tutela de interesses extrafiscais relevantes; e 4) superiores face à tributação regra (Gomes, 1990).

⁸² Uma breve palavra para sublinhar que medidas de desagravamento fiscal, tais como; a abolição ou suspensão de impostos; a criação de exclusões tributárias; medidas mais favoráveis ao nível da consideração dos custos ou das despesas suportadas pelo contribuinte, para a obtenção do rendimento; entre outras, não configuram benefícios fiscais, uma vez que dizem respeito à própria tributação-regra. Nos termos do artigo 4º do EBF, não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária.

No respeitante ao conceito dos benefícios fiscais, estes podem distinguir-se em:

- a) benefícios fiscais dinâmicos ou incentivos/estímulos fiscais, os que visam incentivar ou estimular determinada situação ou atividade; e os
- b) benefícios fiscais estáticos ou benefícios fiscais *stricto sensu*, cujo objetivo não é incentivar ou estimular nenhuma situação ou atividade, mas sim, beneficiar por superiores razões de política geral de defesa externa, económica, social, cultural, religiosa, ou outra (a causa do benefício é a situação ou atividade em si mesma) (Nabais, 2006).

Ainda em sede do conceito de benefícios fiscais, e tendo por base as orientações do Professor José Casalta Nabias, duas notas há a fazer. Uma para dizer que *“deveria evitar-se falar em carácter excepcional dos benefícios fiscais, uma vez que (...) eles constituem um instrumento normal de política económica e social do estado social contemporâneo e não um instrumento absolutamente excepcional”* (2006, p. 427). Outra, para dizer que *“por certo que os benefícios fiscais, atenta a sua natureza excepcional num Estado fiscal, não devem ser muito numerosos nem podem representar montantes muito elevados de receita perdida”*(2006, p. 438).

Quanto às manifestações que os benefícios fiscais podem assumir, prescreve o n.º 2 do artigo 2º do EBF, vários tipos de medidas, designadamente:

- a) isenções – medidas que representam verdadeiras exceções à incidência pessoal ou real dos impostos, uma vez que originam o afastamento ou impedimento, total ou parcial, da eficácia das normas de incidência. Um exemplo deste tipo de medida é a isenção prevista no artigo 10º do CIRC, segundo a qual ficam isentas de IRC, as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e as instituições particulares de solidariedade social;
- b) reduções de taxa;
- c) deduções à matéria coletável e à coleta – são por exemplo, as deduções à coleta prevista no atual artigo 79º do CIRS. De referir que na opinião do Professor José Casalta Nabias, as deduções à coleta deve ser a modalidade a adotar pelos benefícios fiscais, reservando-se as deduções à matéria coletável para medidas de carácter estrutural da política fiscal;
- d) amortizações e reintegrações aceleradas – quando são aceleradas (método inscrito no artigo 30º do CIRC) originam desagrvamentos de carácter excepcional, configurando assim verdadeiros benefícios fiscais; e

e) outras medidas fiscais desde que observadas as características impostas pelo n.º 1 do mesmo artigo)⁸³.

Sendo as isenções a medida mais frequente e talvez a mais estudada⁸⁴.

Quanto às espécies de benefícios fiscais, há que assinalar que existem as mais variadas classificações. Contudo vamos referir apenas uma delas: a que tem em conta se o benefício fiscal necessita ou não de um ato de reconhecimento ou concessão. Assim, o benefício fiscal pode ser: automático, quando, desde que verificados os pressupostos impostos, o direito ao benefício resulta diretamente da lei, ou dependentes de reconhecimento, nos casos em que apesar do benefício estar previsto na lei, o direito ao benefício depende de determinado ato posterior por parte da Administração Tributária (como por exemplo, um contrato).

Relativamente ao reconhecimento dos benefícios fiscais, estabelece o artigo 65º do CPPT que, salvo disposição em contrário e sem prejuízo dos direitos resultantes da informação vinculativa, o reconhecimento dos benefícios fiscais depende da iniciativa dos interessados, concretamente de requerimento dirigido especificamente a esse fim, a apresentar nos serviços competentes para a liquidação do tributo a que se refere o benefício.

Finalmente, não poderíamos deixar de apresentar uma visão, ainda que panorâmica, do diversificado e complexo universo dos atuais benefícios fiscais do sistema fiscal português. Consagrados, quer em diplomas especiais da disciplina, como é o caso do EBF, Estatuto do Mecenato Científico, Estatuto Fiscal Cooperativo, quer em legislação avulsa sobre a matéria (expressas seja nos códigos fiscais ou em diplomas isolados).

A título meramente exemplificativo podemos referir: 1) benefícios fiscais de natureza social - fundos de pensões e equiparáveis, regime público de capitalização, contribuições das entidades patronais para regimes de segurança social, criação de emprego; 2) benefícios fiscais à poupança: conta poupança-reformados, fundos e planos de poupança-reforma; 3) benefícios fiscais ao sistema financeiro e mercado de capitais: fundos de investimento, fundos de capital de risco,

⁸³ Cumpre-nos alertar, que muito embora os benefícios fiscais se caracterizem por uma situação excecional face à tributação-regra, estes não se confundem com situações especiais de desagravamento, como é o caso das taxas liberatórias e das taxas especiais das mais-valias (previstas no artigo 71º e artigo 72º do CIRS, respetivamente), ou a situações de não englobamento (Gomes, 1990).

⁸⁴ Uma análise mais profunda do conceito de benefícios fiscais implica passar em revista as principais orientações doutrinárias sobre a natureza jurídica da isenção. Quanto aos benefícios fiscais em geral, Gomes, N. d. S. (1990). Teoria geral dos benefícios fiscais. *Ciência e Técnica Fiscal*, 359.

planos de poupança em ações, serviços financeiros de entidades públicas, sociedades gestoras de participações sociais e sociedades de capital de risco; 4) benefícios fiscais às zonas francas: Zona Franca da Madeira e Zona Franca da ilha de Santa Maria; 5) benefícios fiscais relativos a relações internacionais: isenção do pessoal das missões diplomáticas e consulares e das organizações estrangeiras ou internacionais, isenção do pessoal em missões de salvaguarda de, acordos e relações de cooperação paz; 6) benefícios fiscais ao investimento produtivo: benefícios fiscais ao investimento de natureza contratual, eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países africanos de língua oficial portuguesa e na República Democrática de Timor-Leste.; benefícios fiscais relativos à interioridade; 7) benefícios fiscais relativos a bens imóveis; 8) benefícios: a coletividades desportivas, de cultura e recreio, a associações e confederações, estabelecimentos de ensino particular, a sociedades ou associações científicas internacionais; 9) benefícios fiscais à reestruturação empresarial; 10) benefícios fiscais relativos ao mecenato, entre outras.

Tratando-se de um universo de tal forma amplo e diversificado não poderíamos nem é nossa pretensão nos referir a todos eles. A escolha recaiu, naturalmente, nos benefícios fiscais mais relacionados com as matérias versadas neste trabalho, que sofreram recentemente nova regulamentação, ou seja, sobre os benefícios fiscais ao investimento, benefícios fiscais com vista à internacionalização das empresas portuguesa e as Zonas Francas.

7.3. O Código Fiscal ao Investimento

No intuito de estimular a competitividade da economia nacional e do tecido empresarial português, o Decreto-lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, aprova o já muito aguardado e anunciado Código Fiscal do Investimento e cria o novo regime fiscal do investidor residente não habitual, em sede de IRS⁸⁵.

7.3.1. Benefícios fiscais à internacionalização e ao investimento

O Código fiscal do Investimento (doravante designado por CFI), compila num único diploma a regulamentação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e à

⁸⁵ O Código fiscal do Investimento foi aprovado em reunião do Conselho de Ministro a 25 de junho de 2009, na sequência da autorização legislativa contida na Lei do Orçamento do Estado para 2009, e posteriormente publicado como anexo ao Decreto-lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.

Encontra-se dividido em três partes: na primeira encontramos as disposições gerais e comuns, na segunda parte consagrou-se o regime dos benefícios fiscais ao investimento produtivo e o regime dos benefícios fiscais à internacionalização, por fim a terceira parte, sagrou-se o regime fiscal do investidor não habitual.

internacionalização das empresas portuguesas, suscetíveis de serem concedidos ao abrigo do artigo 41º do EBF⁸⁶.

O novo regime de concessão dos benefícios fiscais de natureza contratual entrou em vigor a 1 de janeiro de 2009 e apoia os projetos realizados até 31 de dezembro de 2020⁸⁷.

Aplica-se a projetos de investimento considerados relevantes para o desenvolvimento do tecido empresarial português, em setores de interesse estratégico para a economia nacional, designadamente: indústria extrativa e transformadora; turismo; atividades e serviços informáticos; atividades agrícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais; atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica; tecnologias da informação, audiovisual e multimédia; ambiente, energia e telecomunicações.

Cumpre-nos referir que, no que concerne aos benefícios fiscais contratuais à internacionalização, embora se lhes apliquem as regras processuais consignadas no CFI, estes foram objeto de diploma autónomo, o Decreto-lei n.º 250/2009, de 23 de setembro de 2009⁸⁸.

Quanto ao regime de benefícios fiscais com vista à internacionalização, serão elegíveis os projetos de investimentos com vista à internacionalização de empresas portuguesas, bem como os investimentos diretos efetuados no estrangeiro, cujo objeto se enquadre nas áreas de atividades associadas a polos de competitividade e tecnologia; construção de edifícios, obras públicas e atividades de arquitetura e de engenharia conexas com aquelas; transportes e logística, realizados até 31 de dezembro de 2020, de montante igual ou superior a 250.000€ de aplicações relevantes, que preencham cumulativamente as seguintes condições: 1) demonstrem interesse estratégico para a internacionalização da economia portuguesa; 2) demonstrem viabilidade técnica, económica e financeira; 3) não se localizem em países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada; e 4) não impliquem a redução do número de postos de trabalho no nosso país⁸⁹. Com efeito, ao estender os benefícios fiscais a todos os setores envolvidos em polos de competitividade, passam a ser elegíveis os projetos de empresas de setores como o automóvel, energia, moda ou tecnologias de informação.

⁸⁶ Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.

⁸⁷ Este novo regime, vem alargar o prazo para a concessão de benefícios fiscais de natureza contratual (que de acordo com o anterior regime cessava em 31 de dezembro de 2010).

⁸⁸ Define os benefícios fiscais, os critérios de determinação do crédito fiscal e as aplicações relevantes.

⁸⁹ Nos termos do n.º 4 do artigo 41º do EBF, do artigo 22º do Decreto Lei 249/2009, de 23 de setembro, e do artigo 2º do Decreto-Lei 250/2009, de 23 de setembro, que regula a concessão de benefícios fiscais aplicáveis a projetos destinados à internacionalização de empresas portuguesas.

Os benefícios fiscais deste regime, concedidos por via contratual, por um período de 5 anos a contar da conclusão do projeto de investimento, consistem, num crédito de imposto a deduzir, ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90º do CIRC⁹⁰, correspondente a 10% das aplicações relevantes relacionadas com a criação de sucursais ou estabelecimentos estáveis no estrangeiro, aquisição de participações sociais em sociedades não residentes ou criação de sociedades no estrangeiro (desde que a participação direta seja de, pelo menos, 25% do capital social) e campanhas plurianuais de promoção de mercados externos.

Não podendo o crédito de imposto ultrapassar, em cada exercício, 25% daquele montante, com o limite de 1.000.000€ por exercício.

Ainda relativamente ao crédito de imposto, há que dizer que este pode ser majorado até 20% das aplicações relevantes, em função de condições específicas da empresa ou do projeto em causa, designadamente, 10% para projetos promovidos por pequenas e médias empresas e 5% para projetos de relevância excecional para a economia nacional.

Consideram-se aplicações relevantes, para efeitos de cálculo dos benefícios fiscais a atribuir, as despesas efetuadas no âmbito do projeto e relativas a: 1) aquisição de equipamento afeto à atividade de sucursal ou de estabelecimento estável no exterior, diretamente relacionado e relevante para a atividade desenvolvida; 2) aquisição de participações em sociedades não residentes, excluindo a aquisição de sociedades não residentes intragrupo; 3) realização do capital social de sociedades no estrangeiro; 4) custos com a realização de campanhas plurianuais; 5) custos corporizados em ativo fixo incorpóreo, designadamente o relacionado com despesas de assistência técnica e elaboração de estudos, bem como com despesas de patentes, licenças e alvarás.

Uma última nota para sublinhar uma novidade deste regime, é que a partir de 1 de janeiro de 2009, as empresas poderão concorrer a investimentos conjuntos.

Quanto ao regime dos benefícios fiscais ao investimento produtivo, serão elegíveis os projetos de investimento a desenvolver por empresas nacionais ou estrangeiras, até 2020, de valor mínimo de 5.000.000€, que demonstrem viabilidade técnica, económica e financeira e que preencham cumulativamente as seguintes condições: 1) que sejam relevantes para o desenvolvimento dos setores considerados de interesse estratégico para a economia nacional e para a redução das

⁹⁰ Redação dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril.

assimetrias regionais, 2) que induzam a criação de postos de trabalho; 3) e que contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional⁹¹.

Os projetos de investimento em unidades produtivas aprovados, podem beneficiar de incentivos fiscais, em regime contratual, com período de vigência até 10 anos a contar da conclusão do projeto de investimento, que se traduzem na concessão de:

1) um crédito de imposto em sede de IRC⁹², correspondente a 10% das aplicações relevantes realizadas, isto é, do investimento elegível que haja sido realizado, admitindo-se a sua majoração, até limite total de 20%, em função da localização do investimento; do número de postos de trabalho criados; do contributo para a inovação tecnológica e a proteção ambiental, entre outras; bem como

2) na isenção ou redução de taxas de outros imposto, tais como: o imposto municipal sobre imóveis ou imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis – relativos, respetivamente, aos prédios utilizados e/ou adquiridos no âmbito do projeto; e imposto de selo devido em qualquer ato no âmbito do projeto).

Importa referir que este regime passa a considerar como aplicações relevantes, para efeitos do cálculo dos benefícios fiscais, as despesas com transferências de tecnologia (direitos de patentes, licenças, “*know how*” ou conhecimentos técnicos das patentes). Por último, o regime prevê um regime de amortização do “goodwill”, com a possibilidade de amortização das mais-valias potenciais ou latentes (desde que expressas na contabilidade) no âmbito do projeto.

7.3.2. O regime fiscal do investidor residente não habitual

Finalmente, com o objetivo de atrair recursos humanos altamente qualificados para desenvolverem o seu trabalho em Portugal, o CFI prevê um regime especial para residentes não habituais, isto é, um regime fiscal mais favorável que sirva de incentivo à deslocação para Portugal.

⁹¹ Nos termos do n.º 1 do artigo 41º do EBF e do artigo 15º do Decreto-lei 249/2009, de 23 de setembro.

⁹² Dedutível ao montante apurado nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 90º do CIRC, redação dada pela Lei Orçamento do Estado n.º 3-B/2010, de 28 de abril.

Trata-se de uma verdadeira novidade no nosso sistema fiscal, adotada contudo por vários países da UE, nomeadamente pela vizinha Espanha⁹³.

Assim, nos termos do artigo 23º do CFI, considera-se que não têm residência habitual em território português, os sujeitos passivos que tornando-se residentes para efeitos fiscais, não tenham sido tributados em Portugal nos últimos cinco anos e se dediquem ao exercício de atividades de elevado valor acrescentado, com caráter científico, artístico ou técnico⁹⁴, por um período consecutivo de dez anos, passível de renovação.

Aplicando-se aos rendimentos do trabalho dependente e independente (categoria A e B, respetivamente), este regime permite que na prática, tais rendimentos beneficiem de uma taxa especial de tributação de 20% em sede de IRS⁹⁵, com opção de englobamento, bem como, a um regime especial de eliminação da dupla tributação.

Com efeito, é admitida a aplicação do método da isenção, que isenta de imposto em Portugal os rendimentos obtidos no estrangeiro, quando tenham sido tributados no Estado da fonte⁹⁶, e este não seja regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável (no caso de rendimentos categoria B auferidos em atividades de prestações de serviços).

Porém, os rendimentos obtidos no estrangeiro por residentes não habituais em território português, isentos de IRS ao abrigo do novo regime, serão englobados para determinação da taxa de imposto aplicável aos restantes rendimentos (isenção com progressividade), exceto as mais-valias de valores mobiliários; dividendos e juros obtidos no estrangeiro; e rendimentos do trabalho dependente e independente, sujeitos a taxa especial de 20%.

⁹³ Este regime especial de tributação, também conhecido como a "Lei de Beckham", foi introduzido em Espanha pelo Decreto Real n.º 687/2005, com o objetivo de atrair profissionais qualificados e, por conseguinte, os respetivos rendimentos milionários para Espanha. De acordo com este regime, os estrangeiros que pretendam trabalhar e residir em Espanha e que em termos fiscais seriam, por esse motivo, considerados como residentes, podem optar (durante os primeiros seis anos) do regime de tributação para não residentes, ficando sujeitos a uma taxa fixa de 24% sobre os rendimentos obtidos em Espanha. Para beneficiar deste regime o interessado 1) não pode ter residido em Espanha nos dez anos anteriores, 2) tem que exercer uma atividade assalariada, com celebração do respetivo contrato, 3) a entidade empregadora tem de ser uma entidade espanhola ou ter um estabelecimento estável em Espanha, e 4) a atividade profissional tem de ser aí exercida.

⁹⁴ De acordo com o previsto no CFI, as atividades de elevado valor acrescentador viriam a ser definidas posteriormente através da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro. Nos termos da aludida Portaria ficam abrangidas pelo regime atividades como as de arquitetos engenheiros e geólogos; artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão; auditores e consultores fiscais; médicos e dentistas, bem como determinados profissionais liberais e técnicos (ex: nas áreas das ciências da vida, da consultoria e programação informática e nas atividades relacionadas com as tecnologias da informação e informática). Integram igualmente o âmbito das atividades de elevado valor acrescentado os investidores, administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo (desde que afetos a projetos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do CFI) e os quadros superiores de empresas.

⁹⁵ Prevista no n.º 6 do artigo 72º do CIRS, redação dada pelo Decreto-lei n.º 249/2029, de 23 de setembro.

⁹⁶ Em conformidade com a convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado, ou com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas de Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal.

Em alternativa às isenções acima mencionadas, os sujeitos passivos podem optar pelo método do crédito do imposto por dupla tributação internacional, passando os rendimentos obtidos no estrangeiro a ser tributados às taxas gerais de IRS e permitida a dedução do imposto.

Em suma, pode dizer-se que o CFI veio alargar o prazo de vigência dos benefícios fiscais até ao final de 2020, clarificar o âmbito e a natureza dos investimentos considerados relevantes, bem como as respetivas despesas consideradas elegíveis e, claro está, consagrar um novo regime fiscal ao investidor não residente. Em traços gerais o CFI prossegue uma política de competitividade da nossa economia e de desenvolvimento das áreas consideradas estratégicas.

7.4. As zonas francas

O fenómeno das zonas francas como parte integrante dos paraísos fiscais/regimes fiscais preferenciais ou privilegiados e dos benefícios fiscais/auxílios de estado não é recente. Existem, nos dias de hoje, centenas de zonas francas espalhadas por todo o mundo.

No que se refere ao seu conceito (Faria, 1985), em 1973, a Convenção Internacional para a Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros, definia zona franca como

“uma parte de um território de um Estado onde as mercadorias que aí são introduzidas são geralmente consideradas como não estando em território aduaneiro, pelo que respeita aos direitos e taxas de importação, e não ficam sujeitas ao controlo habitual da alfândega”.

Ao nível da OCDE, em publicação de 1984, é proposta a definição de zona franca, transcrita abaixo:

“Área delimitada administrativamente, por vezes geograficamente, submetida a um regime aduaneiro que autoriza a livre importação dos equipamentos e de outros produtos, tendo em vista a produção de bens destinados à exportação”.

Trata-se portanto, de um conceito que vem vindo a evoluir ao longo dos tempos, embora possamos dizer, que tendo em conta o atual entendimento do conceito de zona franca, a Irlanda é pioneira na matéria, através da criação, em 1947, de uma zona franca junto ao aeroporto de Shannon⁹⁷ (Faria, 1985).

No que se refere à legislação portuguesa sobre as zonas francas, o Decreto Regulamentar n.º 53/82 e 54/82, ambos de 23 de agosto, definem zona franca como

⁹⁷ Inicialmente com fins exclusivamente comerciais, em 1960, no sentido de responder às exigências do contexto internacional, a zona franca de Shannon passa a ter natureza industrial.

“um enclave territorial onde as mercadorias que nele se encontrem são consideradas como não estando no território aduaneiro para efeito da aplicação de direitos aduaneiros, de restrições quantitativas e de demais imposições ou medidas de efeito equivalente, sem prejuízo da aplicação de disposições que venham a ser tomadas em casos excepcionais”.

7.4.1. Objetivos, características e formas

Quando falamos de zonas francas estamos a referir-nos a um instrumento utilizado por diversos países que visa, fundamentalmente, acelerar o crescimento/desenvolvimento económico.

Neste contexto, são frequentemente apontados como objetivos para a criação de zonas francas: a atração de investidores/capitais estrangeiros, a industrialização de regiões em recessão ou de reduzido desenvolvimento industrial, o aumento das exportações, a criação de postos de trabalho, a criação de valor acrescentado local, e a alavancagem para o desenvolvimento de competências tecnológicas (transferência de tecnologia).

De uma maneira geral, no sentido de alcançar tais objetivos, os governos optam por atribuir aos investidores das zonas francas diversos incentivos: financeiros, fiscais, criação de infraestruturas, entre outros (ou seja, um conjunto de condições suficientemente atrativas para que o investidor opte por aplicar o seu capital na zona franca)⁹⁸. Incentivos estes, que como sabemos, podem gerar uma forte concorrência entre os Estados.

No domínio financeiro, os benefícios fiscais mais usuais consistem na concessão de subsídios à formação de mão de obra, e na possibilidade de transferência ilimitada dos lucros gerados, podendo por vezes ser exigido o reinvestimento de parte desse lucro.

No que se refere às medidas de incentivo fiscal, para além da já referida isenção aduaneira dos produtos, temos isenções totais ou parciais: ao nível das taxas municipais/regionais, do imposto predial, dos direitos de exportação, sobre o rendimento do pessoal estrangeiro empregado na zona franca, sobre os lucros, entre outros.

⁹⁸ Como já referimos anteriormente neste trabalho, vários estudos revelam que a decisão de investir em determinada zona em detrimento de outra, tem em conta, para além do sistema de tributação do país onde se situa a sede da multinacional e de existência, ou não, de convenção fiscal entre esse país e aquele onde se situada a zona franca, aspetos como: a localização, as infraestruturas físicas e administrativas existentes (água, energia, meios de comunicação, organização, gestão e controlo na aplicação de regulamentos, entre outros), a localização, o custo da mão de obra, o custo das matérias-primas ou o custo dos transportes. Importa referir que as medidas adotadas para atrair o investimento devem ter em conta a influência que exercem sobre a decisão de localização do investimento.

No que respeitadas às medidas relacionadas com as infraestruturas da zona franca, fator determinante na escolha da localização de um investimento, cabe aos governos a sua realização.

Por outro lado, podem ser concedidos incentivos em matéria de encargos com a segurança social, bem como, das rendas de construção e terrenos abaixo do valor normal.

Quanto às suas características, pode fazer-se, em função da sua natureza, a classificação das zonas francas em dois tipos: as zonas francas industriais e as zonas francas comerciais.

Nas primeiras, as mercadorias acolhidas podem ser submetidas a operações de aperfeiçoamento.

Nas zonas francas comerciais, as mercadorias aguardam, apenas, por posterior comercialização, não podendo entretanto sofrer qualquer transformação ou complemento de fabrico.

Por sua vez, tendo em conta as orientações da Comissão (resposta à Questão Oral N.º 96/82 de Mr. Radoux, apud Faria, 1985), podem distinguir-se dois tipos de zonas:

- a) zonas francas clássicas – zonas em que as empresas aí estabelecidas estão isentas de direitos de importação e impostos indiretos. Isenções consideradas, por norma, de ajudas de Estado compatíveis com o mercado comum nos termos dos artigos 87.º a 89 do Tratado CE⁹⁹; e
- b) áreas ou regiões - onde seja atribuída isenção total ou parcial de outro tipo de impostos que não os referidos acima. Estas isenções, destinadas a fomentar o desenvolvimento de uma região ou de determinado setor industrial e a incentivar o estabelecimento de novas empresas ou a criação de novos postos de trabalho, que caem, frequentemente, no âmbito das ajudas de Estado incompatíveis com o mercado comum (n.º 1 do artigo 87º do Tratado CE). Porém, este tipo de medidas podem vir a ser consideradas como compatíveis com o mercado comum, desde que, verificada uma das situações expressa no n.º 3 do referido artigo.

Cabe à Comissão da Comunidade Europeia, a análise/controlado dos incentivos fiscais concedidos às zonas francas. Esta análise deverá ter por base os princípios do Tratado, pelo que

⁹⁹ Versão compilada publicada no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 321E, de 29 de dezembro de 2006.

não será permitida a atribuição de auxílios estatais que afetem as trocas comerciais entre os EM, isto é, que introduzam distorções ao nível da concorrência entre Estados.

As zonas francas têm, naturalmente, vantagens mas também desvantagens. Existam embora muitos casos de incontestável sucesso, nomeadamente zonas francas de países que conseguiram desenvolver e adaptar as suas estratégias às novas exigências do comércio internacional, existem zonas francas relativamente às quais se coloca frequentemente em causa se terão, ou não, atingido os objetivos que levaram à sua criação.

7.4.2. A zona franca da Madeira

Embora existam duas zonas francas portuguesas, a da ilha Madeira e a da Ilha de Santa Maria nos Açores, debruçemo-nos apenas, no caso da ZFM.

Vejamos então, o que se nos afigura de mais relevante relativamente à sua aprovação, regime fiscal e respetiva evolução ao longo dos tempos.

7.4.2.1. Enquadramento jurídico-fiscal

Reconhecendo-se o nível de vida da população madeirense anormalmente baixo e a grave situação de desemprego, em 1980, pelo Decreto Decreto-Lei n.º 500/80, de 20 de outubro, é autorizada a criação de zona franca na Região Autónoma da Madeira¹⁰⁰.

Esta tinha como objetivo fundamental criar condições mais favoráveis ao desenvolvimento da indústria e ao alargamento do mercado de trabalho, ou seja, contribuir para o desenvolvimento económico e social da região, através da diversificação e modernização da respetiva estrutura produtiva de bens e serviços.

Trata-se portanto de uma zona franca de natureza exclusivamente industrial, que institui uma área de livre importação e exportação de mercadorias.

Regulamentada através do Decreto Regulamentar n.º 53/82, de 23 de agosto, com a publicação deste diploma, a zona franca deixa de ter natureza exclusivamente industrial

¹⁰⁰ Este diploma, de regulamentação jurídico-fiscal, orientou-se para dois fatores: a flexibilidade do controlo aduaneiro, que se traduz na libertação da carga fiscal e numa maior celeridade na tramitação dos processos, para os operadores económicos; e a coadunação antecipada, na perspetiva da adesão de Portugal às comunidades europeias.

passando, no termos do seu artigo 4º, a poder ser autorizadas atividades de natureza comercial e financeira.

Apesar deste alargamento a outro tipo de atividades,

“nesta fase de evolução da legislação da zona franca, ainda predominava o carácter territorial e regionalista da conceção subjacente, que ainda não evoluíra para a visão mais abrangente de um centro de negócios internacional” (Xavier, 1993).

As atividades financeiras, concretamente, as sucursais financeiras exteriores (o denominado *offshore* bancário), vieram a ser regulamentadas pela primeira vez, no Decreto-Lei n.º 163/86, de 25 de junho, que procedeu à desmaterialização e internacionalização da ZFM.¹⁰¹

Parafraseando o Professor Alberto Xavier (1993), a ZFM deixa assim de

“revestir o carácter puro de zona regional para assumir o carácter de zona franca institucional, aberta às operações internacionais, características dos denominados centros offshore ou centro internacional de negócios”.

O Decreto-lei 165/86, de 26 de junho, definiu os incentivos fiscais para a promoção e captação de investimentos na ZFM. De acordo com o disposto nos artigos 8º a 10º do referido diploma, tratava-se fundamentalmente de benefícios concedidos: às próprias sociedades instaladas na zona franca; aos sócios destas sociedades; e a determinadas operações, tais como, operações de capitais e transferência de tecnologia (Xavier, 1993).

Pelo Decreto-lei n.º 234/88, de 5 de julho, foram instituídos os serviços de registo comercial e de notariado privativos da ZFM.

Posteriormente, o Decreto-Lei 352-A/88, de 3 de outubro, veio disciplinar a constituição e funcionamento das sociedades ou sucursais de *trust offshore* na ZFM.

Questões de competitividade e rentabilidade internacionais, uma forte necessidade de reduzir custos e de dinamizar a economia da Região Autónoma e do País, levaram à publicação do Decreto-lei n.º 96/89, de 28 de março, que autoriza a criação do registo internacional de navios da Madeira (MAR), determinando a aplicação dos benefícios fiscais às empresas e às tripulações.

De referir que o processo de regulamentação da zona franca da Madeira viria a ser culminado com a entrada em vigor do Decreto-lei n.º 215/89, de 1 de julho, que aprovou o EBF, tendo o regime da ZFM sido acolhido no respetivo artigo 41º (atual artigo 33º do EBF).

¹⁰¹ De referir que este diploma veio a ser objeto de regulamentação pelo Governo Regional da Madeira pelo Decreto Regulamentar Regional n.º 16/87/M, de 13 de julho, que aprova o Regulamento das Atividades Financeiras Offshore Integradas no Âmbito Institucional da Zona Franca da Madeira. Posteriormente, é publicada a regulamentação relativa à organização e funcionamento das entidades que pretendam operar no âmbito institucional da ZFM, através do Decreto Regulamentar Regional n.º 21/87/M, de 5 de setembro.

Em suma, podemos dizer que a ZFM, zona franca institucional, de carácter internacional e *offshore* (centro internacional de negócios), compreende: uma zona franca industrial; um centro financeiro *offshore*; um sistema de serviços internacionais; um sistema de *trust offshore*; e um sistema de registo de navios.

7.4.2.2. As sucessivas aprovações do regime pela Comissão

Em sede de auxílios de estado¹⁰², a ZFM foi autorizada pela Comissão, pela primeira vez, a 26 de maio de 1987¹⁰³, a título da derrogação prevista na alínea a), do n.º 3, do artigo 87º do Tratado CE, dado o nível de vida da população anormalmente baixo e a grave situação de desemprego. Cujo objetivo fundamental é contribuir para o desenvolvimento económico e social da pequena ilha ultraperiférica¹⁰⁴.

Trata-se de um regime de auxílios sob a forma fiscal que contempla quatro grandes áreas de atividade: a zona franca industrial, o centro *offshore* de serviços internacionais, o centro financeiro *offshore* e o registo internacional de navios.

De acordo com a referida autorização, o período de aplicação do regime fiscal preferencial era limitado a três anos a contar da data do primeiro caso concreto abrangido (que se viria a registar em 1989) e produção de efeitos até 31 de dezembro de 2011.

Na sequência do exame aos auxílios existente que se impunha no termo desse período, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 88º do Tratado CE, este regime veio a ser prorrogado pela Comissão, sem necessidade de quaisquer alterações, a 18 de dezembro de 1991¹⁰⁵, por um período de 3 anos, e em fevereiro de 1995¹⁰⁶, por um período de seis anos, ambos com produção de efeitos até 31 de dezembro de 2011. Nos termos desta última prorrogação, o regime era

¹⁰² Como é sabido o regime da ZFM configura-se, a nível comunitário, como um auxílio de estado. Este tipo de auxílio poderá ser considerado compatível como o mercado comum, devendo, para o efeito, ser notificado à Comissão, para que esta o autorize.

¹⁰³ Auxílio N 204/86 – carta SG(87) D/6736, de 27.5.1987.

¹⁰⁴ De referir que nos termos do artigo 158º e seguintes do Tratado CE, a Comunidade incrementa uma política de coesão económica que visa reduzir a disparidade entre os diferentes níveis de desenvolvimento das diversas regiões. Com efeito, e em matéria de concessão de auxílios de Estado à Madeira, a Comissão deverá ter presente não só o referido objetivo, mas também o reconhecimento expresso no artigo 299º do Tratado:

“a situação social e económica estrutural (...) da Madeira (...) agravada pelo grande afastamento, pela insularidade, pela pequena superfície, pelo relevo e clima difíceis e pela sua dependência económica em relação a um pequeno grupo de produtos, fatores estes cuja persistência e a conjugação prejudicam gravemente o seu desenvolvimento”.

¹⁰⁵ Auxílio estatal E 13/91, aprovado por decisão de 18 de dezembro de 1991 – carta SG(92) D/1118, de 27 de janeiro de 1992.

¹⁰⁶ Auxílio estatal E 19/94 – carta SG(95) D/1287, de 3 de fevereiro de 1995. De referir que nos termos desta carta a Comissão decidia não levantar objeções à aplicação do regime de auxílios de estado da Madeira “*um dos instrumentos mais dinâmicos da economia regional*”.

aplicável às entidades licenciadas até 31 de dezembro de 2000 e a concessão de benefícios até 31 de dezembro de 2011 (regime consagrado no artigo 33º do EBF).

Todavia, na sequência da aprovação, em 1997, do Código de Conduta para a fiscalidade das empresas e do compromisso da Comissão de elaborar linhas diretrizes relativas à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado, no que concerne às medidas relativas à fiscalidade direta das empresas, foram adotadas pela Comissão, novas regras em matéria de auxílios de estado¹⁰⁷. Regras estas, consagradas na já referida «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitem à fiscalidade direta das empresas¹⁰⁸»; na publicação «Orientação relativas aos auxílios de estado com finalidade regional»¹⁰⁹; e na publicação «Alteração das orientações aos auxílios com finalidade regional, por forma a tomar em consideração o n.º 2 do artigo 299º do Tratado CE referente às regiões ultraperiféricas da União»¹¹⁰ (Palma, 2008).

A «Comunicação relativa à aplicação das regras relativas aos auxílios estatais», vem sublinhar, que, para que os auxílios estatais que visem favorecer o desenvolvimento económico de determinada região possam ser considerados compatíveis com o mercado comum, é necessário que a Comissão assegure que as medidas em causa:

- a) *“contribuem para o desenvolvimento regional e correspondam a atividades locais. O estabelecimento de atividades offshore, na medida em que as suas externalidades sobre a economia regional sejam reduzidas, não contribui normalmente de forma suficiente para o desenvolvimento dessa economia;*
- b) *correspondam a desvantagens regionais. É discutível se existem desvantagens regionais reais envolvidas em atividades para as quais os custos dos transportes têm pouca importância, como por exemplo as atividades ligadas às finanças, que favorecem a evasão fiscal;*
- c) *são examinadas num contexto comunitário. A este respeito a Comissão deve tomar em consideração os efeitos negativos que tais medidas podem ter noutros Estados membros”.*

¹⁰⁷ A comunicação a Portugal da adoção por parte da Comissão das novas regras em matéria de auxílios estatais com finalidade regional, ocorreu a 24 fevereiro de 1998 (carta SG(98) D/1684). Nesta, a Comissão propôs, desde logo, às autoridades portuguesas que alterassem todos os regimes de auxílios com finalidade regional que se encontrassem em vigor em 1 de janeiro de 2000, no sentido de os tornar compatíveis com as disposições das novas orientações, a partir desta data. Sendo que tais alterações deveriam ser comunicadas à Comissão, no prazo de seis meses (o que não aconteceu).

¹⁰⁸ Comunicação 98/C 384/03, publicada no JO C 384, a 10 de dezembro de 1998.

¹⁰⁹ JO C 74, p.9, de 10 de março de 1998 e subsequente alteração publicada no JO C 288, p. 2, de 9 de outubro de 1999.

¹¹⁰ JO C 258, p.5, de 9 de setembro de 2000.

Por sua vez, a publicação «Orientação relativas aos auxílios de estado com finalidade regional», determina que os auxílios de estado regionais, poderão ser concedidos a título da derrogação prevista no alínea a) do n.º 3 do artigo 87 do Tratado CE, caso se justifiquem em função do respetivo contributo para o desenvolvimento regional e se o seu nível for proporcional às deficiências que se destinam a atenuar, isto é, se forem proporcionais e orientados para os objetivos pretendidos. Sendo que cabe aos EM demonstrar a existência e dimensão de tais dificuldades¹¹¹.

Neste contexto, a Comissão começou, no início de 1999, a proceder ao reexame dos auxílios estatais de natureza fiscal, à luz das novas regras relativas aos auxílios estatais com finalidade regional, onde se incluem, claro está, os benefícios fiscais concedidos à ZFM.

Com efeito, partindo do princípio que Portugal teria concordado/adotado as novas orientações (o que não teria acontecido), os serviços da Comissão concluíram que o CINM deveria proceder de imediato à suspensão da admissão de novas empresas no centro de serviços financeiros, sob pena da Comissão abrir procedimento formal de investigação previsto n.º 2 do artigo 88º do Tratado¹¹². O que viria a acontecer¹¹³, apesar dos inúmeros contatos/tentativas de negociação efetuadas por parte do Governo português, no sentido de:

- a) argumentar que as novas orientações não são conformes com o estabelecido no n.º 2) do artigo 299º do Tratado;
- b) defender a proporcionalidade do regime das atividades financeiros no CINM;
- c) evidenciar que a supressão do regime colocaria em causa o tão almejado desenvolvimento económico da região;
- d) demonstrar que não faz sentido qualificar o regime das atividades financeiras como um regime não notificado, uma vez que se trata de um regime que a Comissão há muito tinha conhecimento e aprovado; e

¹¹¹ A este propósito refere a Doutora Clotilde Palma (2008) que “para efeitos da autorização de um regime de auxílios de estado como o controvertido, é fundamental que o estado faça prova da respetiva proporcionalidade, aspeto, por vezes, muito delicado, dado que se trata de um conceito extremamente subjetivo não definido pela Comissão e que deverá ser aferido não apenas em termos quantitativos como, igualmente, em termos qualitativos”.

¹¹² De referir que as negociações com as autoridades portuguesas tiveram início a 26 de maio de 1999. Por carta D/522, de 10 de março de 2000, a Comissão salientou que qualquer eventual acordo sobre as condições de aplicação do regime teria de prever a suspensão imediata e definitiva da admissão de novas empresas no centro de serviços financeiros da zona franca. Referindo que, se essa suspensão não fosse confirmada pelas autoridades portuguesas no prazo de um mês, a Comissão seria obrigada a dar início ao procedimento.

¹¹³ A 17 de julho de 2000, a Comissão notificou ao governo português, por carta, a decisão de dar início ao procedimento. Assim, o regime em questão foi inscrito no registo dos auxílios não notificados com o n.º NN 60/2000.

e) invocar a retroatividade da medida, o regime estava autorizado até ao final de 2000, logo, estavam em causa direitos adquiridos; e por outro lado, proceder imediatamente à sua suspensão seria bastante discriminatório comparativamente com os regimes que puderam usufruir o prazo de vigência do regime por completo; entre outras.

Era fundamental que o processo se concluísse o mais rapidamente possível, uma vez que, para que o regime pudesse vir a ser aplicável a entidades que se quisessem licenciar na zona franca a partir de 1 de janeiro de 2000, era necessário obter nova autorização da Comissão. Note-se que as ajudas concedidas a partir desta data seriam consideradas ilegais, apesar do regime ter sido autorizado até ao final de 2000.

De referir que Portugal nunca manifestou o seu acordo para com as novas orientações, e no seu entender, o regime das atividades financeiras do CINM não carecia de qualquer ajustamento para se compatibilizar com o mercado comum.

Na opinião da Doutora Clotilde Palma (Palma, 2008) não existiam argumentos válidos para que o regime das atividades financeiras do CINM fosse considerado ilegal por parte da Comissão. As autoridades portuguesas têm prova de que nunca manifestaram a aceitação das novas orientações, pelo que, a Comissão não poderia utilizar tal argumento.

Contudo, só em 2002 é que Portugal apresentou um novo pedido de auxílios de estado para a ZFM¹¹⁴.

O pedido não abrangia contudo, os serviços financeiros, tendo em conta os desenvolvimentos do processo em matéria de auxílios estatais de natureza fiscal (expostos acima), bem como, o facto destes serviços terem sido qualificados como prejudiciais na sequência dos trabalhos em matéria de concorrência fiscal prejudicial, quer ao nível da UE, ocorridos no Grupo do Código de Conduta da Fiscalidade das empresas (nomeadamente no Relatório Primarolo de 1999), quer ao nível da OCDE, aquando da publicação do Relatório de Progressos dos Trabalhos do Fórum de 2000.

Ao retirar do regime as atividades financeiras, considerou-se em ambas instâncias que estavam eliminados os aspetos prejudiciais do regime, e a Comissão arquiva o procedimento formal de investigação.

De referir que este conturbado processo levou a que, entre 2001 e 2002, não tivesse sido licenciada/admitida no regime nenhuma entidade financeira, o regime ficou “inativo” no que se

¹¹⁴ Por carta n.º 756, de 12 de março de 2002.

refere à admissão de novas entidades financeiras. Por outro lado, a instabilidade gerada pela situação provocou, naturalmente, efeitos nos outros setores de atividade.

O novo regime de auxílios de estado da ZFM¹¹⁵ (regime consagrado no artigo 35º do EBF) viria a ser aprovado pela Comissão Europeia, a 11 de dezembro de 2002 (setores da zona franca industrial e dos serviços internacionais) e a 22 de janeiro de 2003 (setor do *shipping*), por um período de quatro anos.

Este novo regime é aplicável às entidades licenciadas durante o período de 1 de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2006, podendo estas, usufruir dos benefícios concedidos, até 31 de dezembro de 2011, à semelhança do anterior regime.

Posteriormente, a 27 de junho de 2006, é aprovado pela Comissão¹¹⁶, um novo regime do CINM, publicado pelo Decreto-Lei de 13/2008, de 18 de janeiro¹¹⁷. O novo regime fiscal é aplicável às entidades que se venham a licenciar para operar na ZFM no período entre 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2013, prevendo -se que produza os seus efeitos até final de 2020.

Atualmente, o CINM não se configura como um paraíso fiscal, não constando, como tal, em nenhuma das listas oficiais de territórios ou regiões qualificados como paraísos fiscais, emanadas por organizações internacionais como a OCDE ou a UE. Trata-se de um regime fiscal preferencial ou privilegiado, sujeito às regras de troca de informação e supervisionamento das referidas organizações internacionais.

7.4.2.3. Benefícios fiscais concedidos

Face às sucessivas aprovações do regime pela Comissão, atualmente podemos distinguir três regimes de incentivos fiscais aplicáveis no CINM: I) Regime aplicável entre 1989 a 2000; II) Regime aplicável de 2003 a 2006; III) e o novo regime aplicável a partir de 2007.

¹¹⁵ Auxílio estatal N 222/A/2002 e auxílio estatal N 222/B/2002.

¹¹⁶ Auxílio estatal N 421/2006. Decisão da Comissão Europeia C(2007) 3037 final.

¹¹⁷ A respetiva autorização legislativa foi publicada a 21 de novembro de 2007, através da Lei n.º 5-A/2007.

De referir que este novo regime tem presentes as novas orientações em matéria de auxílios de Estado aos transportes marítimos, publicadas em 17 de janeiro de 2004, e as novas orientações em matéria dos auxílios de Estado com finalidade regional para 2007 -2013, adotado em 7 de fevereiro de 2007.

No que refere ao Regime aplicável entre 1989 a 2000, o regime é aplicável às entidades licenciadas na zona franca até final de 2000, podendo esta usufruir dos benefícios fiscais concedidos, até 31 de dezembro de 2011. O regime constante do atual artigo 33º do EBF (ex-artigo 41º na sua redação inicial do EBF aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de julho), consubstancia-se num conjunto de benefícios fiscais, dos quais se destaca uma isenção de IRS ou de IRC, aplicáveis aos quatro setores de atividade da zona franca: atividades financeiras, serviços internacionais, registo internacional de navios e zona franca industrial.¹¹⁸

¹¹⁸ Importa referir que o regime tal como o encontramos hoje redigido, resulta das diversas alterações que o regime tem sofrido ao longo dos tempos.

Desde já, importa referir que a sua redação inicial (artigo 41º na sua redação inicial do EBF aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de julho) introduz, por si só, várias alterações ao consagrado no Decreto-Lei n.º 165/86. Este regime de incentivos revelava-se agora inadequado face “às novas instituições, operações e atividades consagradas na legislação subsequente e que envolvem pagamentos de rendimentos a pessoas singulares ou coletivas, não residentes no território de Portugal” (Xavier, 1993). Por outras palavras, os rendimentos pagos por entidades não residentes, que participassem no capital de sociedades licenciadas para operar na zona franca, não beneficiavam de isenção do imposto retido na fonte – (*withholding taxes*), característica essencial para a atratividade de um centro internacional de negócios. Note-se que o diploma em apreço, pressupunha que todas as entidades licenciadas para operar na ZFM fossem, para efeitos fiscais, consideradas residentes em Portugal, sendo que o regime seria aplicável, exclusivamente, às atividades desenvolvidas na Madeira.

Num contexto de crescente desenvolvimento das operações do CINM e no sentido de adaptar o regime às novas oportunidades/vantagens proporcionadas pelo mercado único europeu; e de separar convenientemente as atividades desenvolvidas no mercado internacionais (*offshore*) das realizadas com residentes em Portugal (*onshore*), por forma a evitar distorções económicas no território nacional; este veio a ser alterado a 13 de agosto de 1991. Alteração que se considerou, desde logo, carecer de clarificação, o que viria a acontecer através do Decreto-Lei n.º 84/93, de 13 de março. Importa referir que este novo regime passa a ser mais restritivo no que diz respeito a operações com residentes. Sucintamente, podemos dizer que esta nova redação do artigo 41º do EBF, assentava nos seguintes princípios básicos;

- 1) as entidades licenciadas para operar no âmbito institucional da zona franca, beneficiam de isenção total de IRC sobre os lucros das operações efetuadas com não residentes em Portugal, sendo que as operações com residente não beneficiam da isenção, exceto as operações realizadas com outras entidades licenciadas na zona franca (neste caso o tratamento é equivalente ao estabelecido para as operações com não residentes) ;
- 2) as entidades não residentes, que participem no capital social de sociedades licenciadas na zona franca estão isentas de IRS ou de IRC relativamente ao rendimento proveniente dessa origem, na proporção dos lucros daquelas sociedades;
- 3) o conceito de zona franca não se restringe à aérea geográfica delimitada para as atividades industriais, mas sim ao âmbito da multiplicidade de atividades que podem ser licenciadas e desenvolvidas.

Posteriormente, e antes da entrada em vigor do Regime aplicável entre 2003 e 2006, o regime veio a sofrer nova alteração, através do artigo 1º da Lei n.º 30-F/2000, de 29 de dezembro, que veio dar nova redação ao então artigo 33º do EBF. Resumidamente, as alterações introduzidas consubstanciam-se: na implementação de exigências acrescidas relativamente à prova de não residente; no condicionamento da aplicação do regime ao facto das entidades financeiras licenciadas não efetuarem operações com determinadas entidades não residentes; e na introdução de um novo regime fiscal, com taxas de tributação reduzidas. De acordo com o previsto no referido diploma, os rendimentos das entidades prestadoras de serviços (incluindo, assim, em determinadas condições, as gestoras de fundos de investimento, as que prossigam a atividade de seguro e de resseguro, nos ramos “Não Vida” e “Vida”, as gestoras de fundos de pensões e as gestoras de participações sociais) que viessem a licenciar-se para operar no âmbito do CINM, ficariam sujeitos à taxa de IRC: de 1% no caso de se licenciarem nos anos de 2001 e 2002, de 2% caso se licenciassem nos anos de 2003 e 2004 e de 3% caso se licenciassem nos anos de 2005 e 2006. No que respeita aos rendimentos das instituições de crédito e das sociedades financeiras, nos termos deste regime, são tributados em IRC às taxas de 7,5% caso se licenciem nos anos de 2001 e 2002, de 10% caso se licenciem nos anos de 2003 e 2004 e de 12,5% caso se licenciem nos anos de 2005 e 2006. De referir que, por ora, se manteve inalterado o regime fiscal relativo às entidades que prossigam a atividade de indústria de transporte marítimo.

Em suma, as entidades prestadoras de serviços que se licenciassem na ZFM, entre 1 de janeiro de 2001 e 31 de dezembro de 2002, encontravam-se sujeitas a uma taxa de IRC de 1%.

No que se refere ao Regime aplicável entre 2003 e 2006, constante do atual artigo 35º do EBF, aprovado pelo Decreto-lei n.º 163/2003, de 24 de julho, o regime é aplicável às entidades licenciadas na zona franca durante o período de 1 de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2006, podendo estas, usufruir dos benefícios concedidos, até 31 de dezembro de 2011, data de produção de efeitos do regime anterior.

O regime diferencia-se do anterior, na medida em que é aplicável ao exercício de atividades industriais, comerciais, e de transportes marítimos, deixando “de fora” as atividades de intermediação financeira, de seguro e das instituições auxiliares de intermediação financeira e de seguros, bem como as atividades tipo “serviços intragrupo”, designadamente centros de coordenação, de tesouraria e de distribuição¹¹⁹.

Outro aspeto importante que diferencia este regime do anterior, é o facto da sua aplicabilidade às entidades licenciadas na zona franca, ficar condicionada à obrigatoriedade de criação de postos de trabalho (novas condições de admissão de entidades). Para beneficiar do regime especial, as entidades devem observar um dos seguintes requisitos de elegibilidade:

- a) *“criação de um até cinco postos de trabalho nos seis primeiros meses de atividade e realização de um investimento mínimo de € 75.000 na aquisição de ativos fixos, corpóreos ou incorpóreos, nos dois primeiros anos de atividade; ou*
- b) *criação de seis ou mais postos de trabalho nos primeiros seis meses de atividade.”¹²⁰.*

Por outro lado, no que se refere aos benefícios fiscais concedidos, consagra-se um regime geral degressivo, passando a tributar-se os rendimentos em sede de IRC às taxas de: 1% nos anos de 2003 a 2004, de 2% nos anos de 2005 a 2006, e de 3% nos anos de 2007 a 2011. As entidades licenciadas para operar na zona franca que prossigam atividades industriais beneficiam de uma dedução de 50% à coleta do IRC, “desde que preencham, pelo menos, duas das seguintes condições:

- a) *contribuam para a modernização da economia regional, nomeadamente através da inovação tecnológica de produtos e de processos de fabrico ou de modelos de negócio;*
- b) *contribuam para a diversificação da economia regional, nomeadamente através do exercício de novas atividades de elevado valor acrescentado;*

¹¹⁹ Nos termos do n.º 7 do artigo 35º do EBF, “as entidades licenciadas na ZFM, a partir de 1 de janeiro de 2003 e até 31 de dezembro de 2006, poderão, designadamente, exercer as seguintes atividades económicas: a) atividades dos serviços relacionados com a agricultura e com a produção animal, exceto serviços de veterinária e serviços relacionados com a silvicultura e a exploração florestal; b) pesca, aquicultura e serviços relacionados; c) indústrias transformadoras; d) produção e distribuição de eletricidade, gás e água; e) comércio por grosso; f) transportes, armazenagem e comunicações; g) atividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas; h) ensino superior, ensino para adultos e outras atividades educativas; e j) outras atividades de serviços coletivos.

¹²⁰ De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 35º do EBF.

-
- c) *contribuam para a fixação na Região Autónoma de recursos humanos de elevado mérito e competência nos domínios técnico-científicos;*
 - d) *contribuam para a melhoria das condições ambientais;*
 - e) *criem, pelo menos, 15 postos de trabalho, que deverão ser mantidos durante um período mínimo de cinco anos (nos termos do n.º 6, do artigo 35º do EBF)”*.

Todavia, o regime estabelece *plafond's* limitativos dos benefícios concedidos. De acordo com o estabelecido no n.º 3 do artigo 36º do EBF, a base de incidência das taxas reduzidas de IRC de que as entidades licenciadas podem beneficiar, fica sujeita, em cada exercício, a um limite máximo de matéria coletável, que depende do número de postos de trabalho criados/existentes, nos termos seguintes:

- a) 1,5 milhões de euros pela criação de 1 e até 2 postos de trabalho;
- b) 2 milhões de euros pela criação de 3 e até 5 postos de trabalho;
- c) 12 milhões de euros pela criação de 6 e até 30 postos de trabalho;
- d) 20 milhões de euros pela criação de 31 e até 50 postos de trabalho;
- e) 30 milhões de euros pela criação de 51 e até 100 postos de trabalho;
- f) 125 milhões de euros pela criação de mais de 100 postos de trabalho.

Uma última nota sobre este regime, para sublinhar que os rendimentos das sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), licenciadas a partir de 1 de janeiro de 2003 e até 31 de dezembro de 2006, obtidos nas zonas francas portuguesas ou no território de países que não sejam membros da UE, são tributados em IRC de acordo com as taxas reduzidas referidas acima. Os rendimentos obtidos no território português ou em outros EM da União Europeia são tributados nos termos gerais. Estas entidades não estão sujeitas aos requisitos de admissão relativos ao emprego.

Finalmente, o novo regime aplicável a partir de 2007, constante do artigo 36º do EBF, é aplicável às entidades que se licenciem para operar no CINM no período de 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2013, prevendo-se que estas possam usufruir dos benefícios concedidos, até 31 de dezembro de 2020.

Publicado como vimos, pelo Decreto-Lei de 13/2008, de 18 de janeiro, o regime mantém as linhas estruturais do anterior regime.

Como requisito “principal” de licenciamento, mantém-se, nos termos do regime anterior, a obrigatoriedade de criação de postos de trabalho.

No que se refere aos benefícios fiscais concedidos, mantém-se o regime geral degressivo. Às entidades que exerçam na zona franca atividades industriais, comerciais, de transporte marítimo

e de serviços de natureza não financeira determinou-se a aplicação de uma taxa de IRC de: 3% nos anos de 2007 a 2009; 4% nos anos de 2010 a 2012 e 5% nos anos de 2013 a 2020, nos termos do n.º 1 do artigo 36º do EBF.

Verificadas as condições previstas já no anterior regime, as entidades licenciadas para operar na zona franca que prossigam atividades industriais podem continuar a beneficiar de uma dedução de 50% à coleta do IRC.

No que se refere aos *plafond's* limitativos dos benefícios concedidos, a base de incidência das taxas reduzidas de IRC de que as entidades licenciadas podem beneficiar fica sujeita, em cada exercício, a um limite máximo de matéria coletável, que depende do número de postos de trabalho criados/existentes, de acordo com a seguinte escala:

- a) 2 milhões de euros pela criação de 1 e até 2 postos de trabalho;
- b) 2,6 milhões de euros pela criação de 3 e até 5 postos de trabalho;
- c) 16 milhões de euros pela criação de 6 e até 30 postos de trabalho;
- d) 26 milhões de euros pela criação de 31 e até 50 postos de trabalho;
- e) 40 milhões de euros, pela criação de 51 e até 100 postos de trabalho;
- f) 150 milhões de euros pela criação de mais de 100 postos de trabalho.

A este propósito refere a Doutora Clotilde Palma (2008),

“ter ficado acordado com a Comissão a possibilidade de aumento da limitação dos benefícios em função das conclusões de um estudo de natureza quantitativa a apresentar pelo Governo português, no contexto do qual se prove a falta de competitividade do regime face ao constrangimento das limitações numa ótica de proporcionalidade entre o custo e o benefício”.

Quanto às SGPS, o novo regime (à semelhança do previsto no regime anterior) determina que os rendimentos das SGPS licenciadas a partir de 1 de janeiro de 2007 e até 31 de dezembro de 2013, são tributados em IRC nos termos do n.º 1 do artigo 36º do EBF, salvo os obtidos no território português, excetuadas as zonas francas, ou em outros EM da União Europeia, que são tributados nos termos gerais.

Importa referir que as entidades já licenciadas ao abrigo dos regimes anteriores (regimes previstos nos artigos 33º e 35º) continuarão a beneficiar da redução de impostos estabelecida nos referidos regimes até 31 de dezembro de 2011. A partir de 1 de janeiro de 2012 essas entidades podem beneficiar do novo regime, passando a ser-lhes aplicáveis as respetivas taxas de tributação em sede de IRC.

Importa sublinhar que além da taxa reduzida de impostos sobre o rendimento e da isenção de obrigação de reter na fonte os pagamentos de royalties, juros e serviços, as entidades licenciadas beneficiarão, à semelhança do que já acontecia no passado, dos demais incentivos

fiscais aplicáveis ao regime nos termos da legislação em vigor, tais como, os benefícios aplicáveis aos tripulantes dos navios (isenção em sede de IRS e isenção de contribuição para a segurança social em Portugal, desde que estejam cobertos por outro sistema de segurança social ou seguro voluntário); os benefícios em sede de IMI e IMT nos imóveis situados na Madeira afetos à atividade da sociedade (previstos, na alínea g) do n.º 1 do atual artigo 44º do EBF e no artigo 7º do Decreto-lei n.º 165/86); o crédito de imposto por dupla tributação; a isenção de Imposto do Selo; e isenção de emolumentos notariais e de registo.

Sumariamente, podemos dizer que o regime fiscal da ZFM tem sido ao longo dos tempos alvo de várias alterações, que têm visado essencialmente: responder às exigências da Comissão Europeia; combater a prática das designadas operações triangulares; e prevenir o uso abusivo do CINM por parte de residentes em Portugal. Alterações estas que, naturalmente em nada contribuem para a competitividade e alcance dos objetivos do CINM.

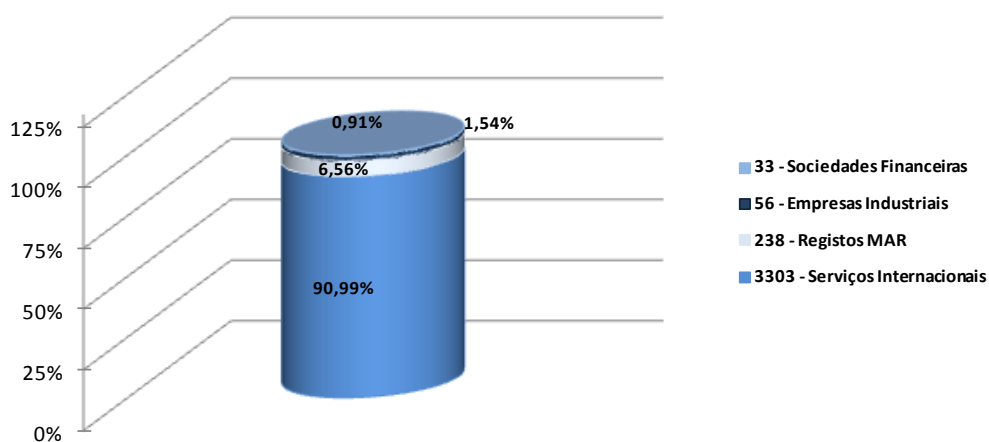
7.4.2.1. Resultados e perspetivas

Abordadas as sucessivas aprovações do regime e os benefícios fiscais concedidos, interessa agora perceber, em que medida estas têm afetado a competitividade fiscal do CINM, ou seja, como tem progredido a implementação/solidificação do CINM, que conta já com mais de duas décadas de existência.

A zona franca industrial consiste num parque industrial, com cerca de 140 hectares, situado no extremo oriental da ilha da Madeira, na Vila do Caniçal, a 8 km do aeroporto internacional, junto ao principal porto comercial da Madeira e com acesso rápido à cidade do Funchal.

Em 2008, o CINM contava com 3630 entidades licenciadas, das quais 3303 dedicadas a atividades no âmbito dos serviços internacionais, 56 ao setor industrial, 33 a atividades financeiras e 238 registos de navios, como se pode verificar no gráfico seguinte.

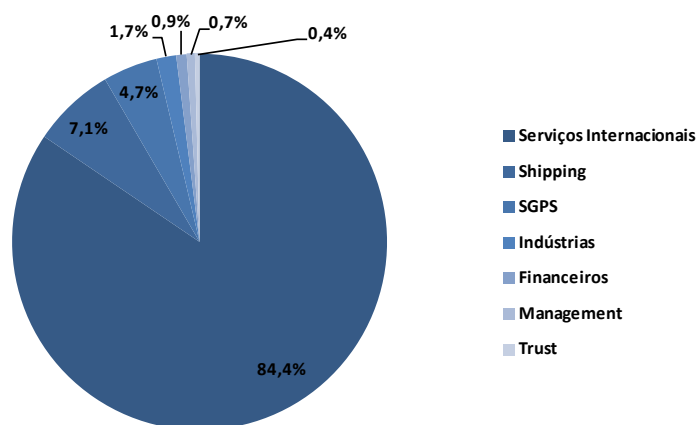
Gráfico 7 – Total de entidades licenciadas por área de investimento. 2008



Fonte: (Governo Regional da Região Autónoma da Madeira, 2011). Síntese própria.

Dados mais discriminados apontam para uma percentagem de 84,40% para os serviços internacionais, 7,1% para o *shipping*, 4,7% para as SGPS, 1,7% para as indústrias, 0,9% para os serviços financeiros, 0,7% para as sociedades de *Management*, e por fim 0,4% para as *Trust*, como evidencia o gráfico 8.

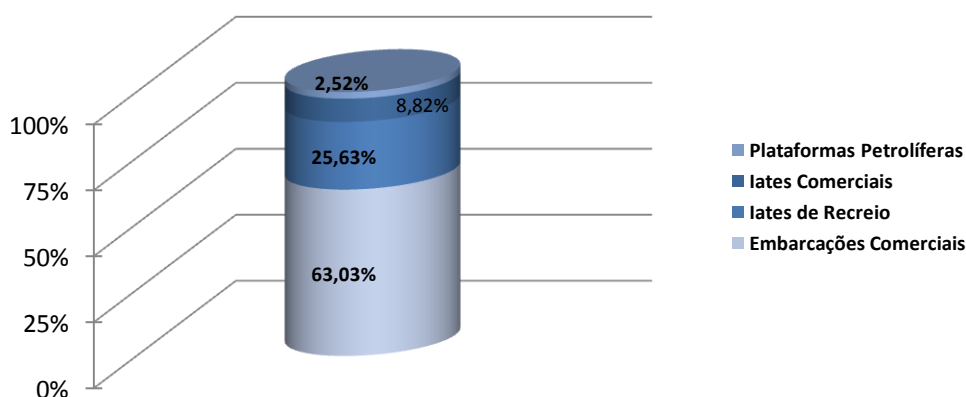
Gráfico 8 – % de sociedades por tipo de atividade. 2008



Fonte: (Sociedade de Desenvolvimento da Madeira, 2008). Síntese própria.

Por sua vez, o MAR contava a 31 de dezembro de 2008, com 238 registos de diversos tipos de embarcações, nas quais se incluem navios comerciais, embarcações de recreio, iates comerciais e plataformas petrolíferas, como ilustra o gráfico abaixo.

Gráfico 9 – Total de Registos no MAR por Tipo de Embarcação. 2008

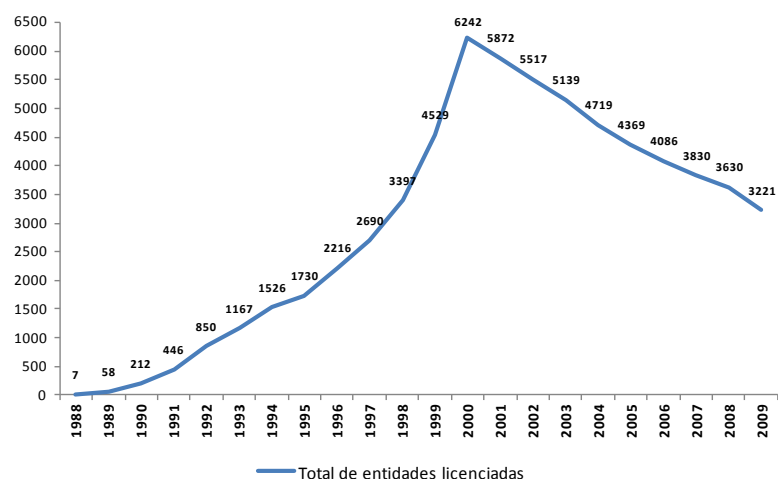


Fonte: (Governo Regional da Região Autónoma da Madeira, 2011). Síntese própria.

Da análise do gráfico 10, verificamos que em 1988 estavam licenciados no CINM sete sociedades. Entre 1988 a 2000, o número de entidades licenciadas foi aumentando ano após ano, e é em 2000 que se regista o maior número de sociedades licenciadas para operar no CINM – 6242 sociedades.

Porém, desde 2000, verifica-se uma tendência crescente de redução do número de entidades, o que nos leva a concluir que, efetivamente os sucessivos regimes fiscais aplicáveis à ZFM têm levado a uma perda de competitividade, sendo que em 2009, o número de entidades se encontrava reduzido a 3221, cerca de metade das sociedades licenciadas no final de 2000.

Gráfico 10 – Número total de entidades licenciadas no CINM



Fonte: (Governo Regional da Região Autónoma da Madeira, 2011). Síntese própria.

O regime fiscal da ZFM é uma temática que tem estado invariavelmente “em cima da mesa”, ao longo destas mais de duas décadas de existência. À medida que os trabalhos ocorridos no seio da OCDE e da UE avançam, cada vez que é necessário obter nova aprovação para o regime, a cada Orçamento do Estado, “levantam-se as velhas” questões: terá o CINM contribuído efetivamente para o desenvolvimento da região?; será o regime existente competitivo/capaz de responder às necessidades?; deverá o regime perdurar?

Neste contexto, não poderíamos deixar de fazer uma anotação relativamente às observações comumente tecidas no âmbito do CINM. Deixando, de resto, alguns dados relativos ao regime.

Encontramos muitas vezes referência ao facto da maior parte das empresas sedeadas na Zona Franca da Madeira não terem qualquer funcionário. Em 2009, 2435 das 2981 entidades com morada fiscal no *offshore* da Região Autónoma da Madeira (81,68%)¹²¹ não tinha qualquer trabalhador a seu cargo. De acordo com os dados publicados pela SDM - Sociedade de Desenvolvimento da Madeira, S.A.¹²², a 31 de dezembro de 2007, o volume total de emprego criado direta ou indiretamente pelo CINM correspondia a 2858 postos de trabalho (1868 nos serviços internacionais; 820 na zona franca industrial; e 170 nos serviços financeiros). Por sua vez, o número de trabalhadores no âmbito do MAR ascendia a 1477.

Por outro lado, estas sociedades não pagam ou pagam impostos muito reduzidos. Dados do Ministério das Finanças revelam que em 2009 os resultados líquidos das empresas licenciadas no CINM ascendiam a 3,7 mil milhões de euros. Caso a taxa de IRC aplicada fosse a taxa média de 20%, os proveitos para os cofres do Estado aproximar-se-iam dos 750 milhões de euros em vez dos 5,9 milhões.

Tendo por base dados do Instituto Nacional de Estatística de 2003, o regime do CINM contribuiu em cerca de 21% para o PIB da região.

Em jeito de considerações finais, citamos o Professor Alberto Xavier (1993) na opinião do qual a estrutura inicial e subsequente evolução “não parecem ter obedecido a um plano claro, lógico e consistente” pelo que impõe-se “uma reflexão mais profunda e sofisticada sobre o verdadeiro papel das zonas francas.

Face ao estudo que fizemos ao longo deste trabalho, no que se refere aos progressos em matéria de controlo e combate à concorrência fiscal, designadamente, ao nível da regulação das

¹²¹ Não se inclui as 240 entidades licenciadas para operar no âmbito do MAR.

¹²² Entidade responsável, na qualidade de concessionária, pela gestão, administração e promoção do CINM.

zonas francas ou centros internacionais de negócios em sede de auxílios de estado, e tendo em conta que as zonas francas se tem multiplicado e evoluído por todo o mundo, parece-nos que estas estarão para persistir. Esperamos que num futuro próximo as zonas francas sejam dotadas de maiores garantias de credibilidade e estabilidade dos regimes jurídicos e fiscais, de forma a que seja possível alcançar os objetivos que estiveram na origem da sua criação.

CONCLUSÕES

A necessidade de estabelecer sistemas mais competitivos, capazes de captar capital estrangeiro, ou de pelo menos garantir que o investimento existente não seja deslocalizado, tem levado a que por vezes a estratégia dos Estados ou jurisdições passe pela redução da carga fiscal. Com efeito, as reformas fiscais levadas a cabo nos últimos anos, caracterizam-se pela redução generalizada, quer nas receitas fiscais dos Estados, quer nas taxas de tributação, sendo que a partir de 2000, verifica-se tendência geral para a redução do nível de fiscalidade dos países membros da OCDE.

Assim, ganha naturalmente maior acuidade, os fenómenos da dupla tributação internacional e da concorrência fiscal internacional que possam conduzir a distorções e injustiça.

No que se refere à dupla tributação internacional, pode dizer-se que resulta da aplicação de impostos análogos em dois (ou mais) Estados ao mesmo contribuinte, relativamente ao mesmo facto gerador e a períodos temporais idênticos, traduzindo-se num desincentivo para o investidor. No sentido de eliminar/atenuar a dupla tributação internacional, têm vindo a ser adotadas: medidas unilaterais, as que cada Estado adota no seu próprio ordenamento; e medidas bilaterais ou multilaterais, as designadas Convenções. Trata-se de tratados internacionais (acordos de vontade celebrados por dois ou mais Estados) que têm como objetivo, estabelecer limites dentro dos quais os Estados intervenientes podem aplicar o seu direito fiscal, ou seja, definir uma delimitação de poderes de tributação de cada Estado. Sendo que, salvo disposição da Convenção em contrário, a tributação ocorrerá de acordo com a legislação em vigor no Estado ao qual foi reconhecido o poder de tributação.

A concorrência fiscal ocorre quando o sistema fiscal de uma entidade governamental afeta o sistema fiscal de outra entidade, causando frequentemente a erosão das receitas fiscais desta última. A concorrência fiscal tem dupla face, se por um lado, dentro de certos limites pode ser benéfica, a curto ou a longo prazo, por outro lado, pode ter efeitos nocivos/prejudiciais. Estaremos perante uma situação de concorrência fiscal prejudicial, se a criação de um regime fiscal especial por parte de determinado Estado, acarretar a perda de receitas fiscais, quer para este, quer para o Estado lesado (lesar a receita fiscal de outro Estado não é condição suficiente para se considerar concorrência fiscal prejudicial).

Diversas instâncias internacionais têm-se debruçado sobre a regulação da dupla tributação e da concorrência fiscal internacional, adotando mecanismos de combate à evasão fiscal internacional, das quais se destacam a UE e a OCDE.

No que se refere aos trabalhos da Comissão em matéria da tributação direta, nomeadamente do imposto sobre as sociedades, estes podem ser divididos em duas fases. A primeira até 1990, que tem por objetivo a harmonização das bases tributáveis e das taxas; e a segunda a partir dessa data, caracterizada pela tentativa de eliminação dos entraves ao correto funcionamento do mercado interno. Neste contexto, em 1997, os Ministros das Finanças da UE, adotam o Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Trata-se de um compromisso político, que tendo por base determinados critérios, tem como objetivo identificar e eliminar as medidas suscetíveis de ser qualificadas como prejudiciais no seio da Comunidade. O Código assenta em dois princípios basilares, compromisso por parte dos EM: de não introduzirem novas medidas fiscais suscetíveis de virem a ser consideradas nefastas; e a alterar/eliminar, o mais rapidamente possível, as medidas qualificadas como prejudiciais. Apesar de em 1999, na sequência dos trabalhos do Grupo do Código de Conduta ter sido publicada uma lista de regimes que se tinham revelado prejudiciais, esta nunca foi aprovada pelos EM, sendo que estes se têm mostrado bastante renitentes ao desmantelamento de tais práticas. De referir que para além do Código de Conduta, foram aprovadas outras medidas importantes no sentido de eliminar ou atenuar as distorções causadas pela concorrência fiscal, nomeadamente; a Diretiva 2003/49/CE, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de EM diferentes; a Diretiva 2003/48/CE, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros; a Diretiva 2003/123/CE, que altera a Diretiva 90/435/CEE (Diretiva “Mães e Filhas”); e a Diretiva 2005/19/CE, que altera a Diretiva 90/434/CEE (Diretiva “Fusões”).

No âmbito da OCDE, em 1998, foi aprovado o Relatório «*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*», e adotada uma Recomendação aos governos dos países membros, que insta os EM a consagrarem as recomendações expressas no Relatório. Trata-se de um documento mais elaborado que o Código de Conduta, que apresenta dezanove recomendações no sentido de neutralizar tais práticas (sete relativas às legislações e práticas dos EM, sete respeitantes a tratados de natureza fiscal e as restantes referentes à cooperação internacional), que deverão ser acolhidas por estes, e se possível, alargadas a países não membros. Ao abrigo da Recomendação, os EM comprometem-se a não adotar novas medidas ou a não reforçar e a rever as já existentes, de forma a remover as práticas prejudiciais e os regimes preferenciais em vigor. O Relatório distingue dois tipos de regimes: os regimes fiscais preferenciais e os paraísos fiscais (qualificação reservada apenas a países não membros da OCDE). No que se refere aos critérios que relevam na qualificação de uma jurisdição como paraíso fiscal, são fundamentalmente o da ausência de uma

troca efetiva de informações e da falta de transparência. Para que determinado regime não conste da “lista negra”, basta que se comprometa com a Convenção para a Assistência Mútua em Matéria Fiscal (importante medida de repressão do uso abusivo das convenções para evitar a dupla tributação). Relativamente aos critérios de identificação dos regimes fiscais preferenciais prevalece o critério do *ring fencing* (caracterizado por vantagens fiscais concedidas exclusivamente a não residentes).

No sentido de avaliar os regimes e práticas existentes nos EM, à luz das recomendações e princípios diretores do Relatório, foi instituído o Fórum para as práticas fiscais prejudiciais, no qual participam os EM. Atualmente, não existe nenhum país ou jurisdição identificado como regime fiscal preferencial, ou como paraíso fiscal (o Fórum já obteve compromisso para com a norma fiscal de todos os países analisados).

Neste contexto, o regime do CINM ou ZFM tem vindo a ser analisado quer pela UE, à luz dos princípios do Código de Conduta, quer pela OCDE. Em ambas as instâncias as atividades financeiras realizadas no CINM vieram a ser qualificadas como potencialmente prejudiciais, o que levou, em 2002, Portugal a deixar os serviços financeiros “de fora” do novo pedido de auxílios de estado.

Um aspeto importante dos paraísos fiscais é que por vezes, as práticas fiscais destes regimes são utilizadas com vista à evasão fiscal. Quando falamos de paraísos fiscais, estamos a falar de países que possibilitam a minimização da carga fiscal global, oferecendo-se a si próprios como locais para serem usados por não residentes para escapar à tributação no seu país de residência.

Entre as práticas abusivas comumente mais utilizadas destacam-se; 1) os preços de transferência, a manipulação dos preços de transferência poderá permitir a deslocalização dos lucros tributáveis para as sociedades do grupo sujeitas a uma tributação inferior ou para paraísos fiscais, o que levará à redução ou até mesmo à eliminação da carga fiscal; 2) as sociedades de base, a criação e transferência de parte da atividade, bem como, o pagamento de juros, rendas e lucros por parte de uma sociedade (sujeita a uma tributação elevada) a outra sociedade (sediada num paraíso fiscal), permitirá uma tributação global das várias sociedades, inferior à que resultaria se a atividade se desenvolvesse num único país; 3) o uso abusivo das Convenções para evitar a dupla tributação, aquisição indevida de benefícios atribuídos em determinado tratado fiscal mediante o estabelecimento de uma sociedade (num país com o qual o país de origem dos rendimentos tenha Convenção celebrada e esteja sujeito a tributação reduzida ou nula) por onde se fará passar as quantias que tenha a receber, proporcionando assim a evasão fiscal; 4) a subcapitalização, opção das sociedades residentes em países ou territórios de tributação elevada

pelo financiamento através de empréstimos contraídos junto de empresas do grupo, em detrimento do financiamento pela via do aumento dos capitais próprios, beneficiando assim do tratamento fiscal mais favorável que, por norma, é conferido aos juros relativamente aos dividendos, conduzindo desta forma à erosão da base tributável da sociedade sediada no Estado fonte dos rendimentos; e por fim, as sociedades de serviços, a evasão fiscal associada ao estabelecimento de sociedades que alegadamente prestam serviços de gestão de atividades não industriais em paraísos fiscais, e que servem para transferir lucros de um país sujeito a tributação elevada para o paraíso fiscal, através do pagamento de royalties por serviços prestados.

Confrontados com a erosão das suas bases tributáveis, os governos têm vindo a adotar mecanismos/medidas de combate à evasão fiscal. Para além das medidas multilaterais ou bilaterais já referidas anteriormente (Relatório de 1998, o Código de Conduta, as Diretivas, a Convenção para a Assistência Mútua em matéria Fiscal e as Convenções celebradas tendo por base o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE), temos também várias medidas unilaterais. Entre estas destacam-se: 1) o regime dos preços de transferência, que consiste fundamentalmente em disposições que permitem às Administrações Fiscais corrigir a margem de lucro contabilística sempre que esta não corresponda à que se verificaria na ausência de relações especiais; 2) disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas “CFC”, que consiste em não permitir que, mediante recurso a sociedades de base, os residentes de um Estado evitem a tributação a que estariam sujeitos; 3) a adoção do princípio da substância sob a forma, cláusula geral antiabuso que atesta a atribuição de uma primazia à realidade económica da operação sobre a forma juridicamente adotada; 4) a inversão do ónus da prova, que consiste da não aceitação, em princípio, como encargos dedutíveis para efeitos fiscais determinados pagamentos executados a sociedades sediadas em paraísos fiscais, 5) as medidas relativas à subcapitalização, que consistem na pré-fixação de um rácio de endividamento, relativamente ao qual serão aceites para efeitos fiscais os juros correspondentes ao limite desse rácio, não sendo aceite a dedução dos juros relativos ao excesso de endividamento; 6) e as medidas contra a utilização abusiva das Convenções para evitar a dupla tributação, que passa muitas vezes pela não celebração destes acordos com paraísos fiscais.

Relativamente às medidas adotadas por Portugal no sentido de reprimir a evasão fiscal, à semelhança do que acontece noutros países, estas não se confinam aos paraísos fiscais, elas abrangem também os regimes fiscais claramente mais favoráveis. O legislador português adotou um conceito absoluto de paraíso fiscal, através da expressão “regime claramente mais favorável”. Determinada pessoa singular ou coletiva está sujeita a um regime fiscal mais favorável quando:

seja residente num território que conste da lista aprovada Portaria 150/2004 de 3 de julho; não seja aí tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC; ou o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.

Das medidas referidas anteriormente (o regime dos preços de transferência, as disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas; a subcapitalização, a inversão do ónus da prova, a cláusula geral antiabuso e as medidas contra a utilização abusiva das Convenções para evitar a dupla tributação, Portugal só não adotou legislação relativamente a esta última. Sendo que, de uma forma geral, pode dizer-se que as medidas adotadas vão ao encontro das tendências existentes nos sistemas fiscais modernos, e encontram-se nos artigos 63.º, 66º, 67º e 65º do CIRC, e artigo 38º da LGT, respetivamente.

Outro fator importante em matéria da concorrência fiscal entre os Estados são os benefícios fiscais, na medida em que podem ser distorcidos das condições de concorrência. Ao nível comunitário trata-se de auxílios de estado que podem, nas situações previstas no artigo 87º do Tratado CE, ser considerados compatíveis com o mercado comum. Consideram-se benefícios fiscais, as medidas de desagravamento fiscal (das quais resulte uma menor tributação), de carácter excepcional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (impeditivas da tributação regra).

Em Portugal existe um complexo e diversificado universo de benefícios fiscais, que naturalmente podem afetar a concorrência fiscal entre os Estados. Entre estes, destacam-se os benefícios fiscais ao investimento, os benefícios fiscais com vista à internacionalização das empresas portuguesas, o regime fiscal do investidor residente não habitual (compilados no CFI) e as zonas francas.

No que se refere aos benefícios fiscais ao investimento produtivo e aos benefícios com vista à internacionalização das empresas portuguesas, serão elegíveis os projetos considerados de interesse estratégico para a economia nacional, desenvolvidos até 31 de dezembro de 2020, que respeitem os montantes mínimos (250.000€ e 5.000.000€, respetivamente) e as condições previstas no Decreto-lei nº 249/2009 e Decreto-lei n.º 250/2009, ambos de 23 de setembro de 2009. Os benefícios destes regimes, concedidos por via contratual, por um período de 10 e 5 anos, respetivamente, consistem fundamentalmente num crédito de imposto em sede de IRC. Relativamente ao regime do investidor residente não habitual, este tem por objetivo atrair recursos humanos altamente qualificados para Portugal, e consiste em permitir por um período consecutivo de dez anos (passível de renovação), que o sujeito passivo residente não habitual

(que não tenham sido tributado em Portugal nos últimos cinco anos e se dedique ao exercício de atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico) beneficie de uma taxa especial de tributação de 20% em sede de IRS, com opção de englobamento, bem como a um regime especial de eliminação da dupla tributação.

Por fim, as zonas francas, cujo objetivo é fomentarem o desenvolvimento económico, através da concessão de determinados incentivos, nomeadamente incentivos fiscais, que se traduzem essencialmente na isenção aduaneira das mercadorias e da isenção total ou parcial de outros impostos. Incentivos estes, que podem gerar uma forte concorrência entre os Estados. O processo de regulamentação da ZFM iniciou-se em 1980, com a publicação do Decreto-lei n.º 500/80, que instituiu uma área de livre importação e exportação de mercadorias, e culminou com a entrada em vigor do Decreto-lei 215/89, compreendendo a referida zona franca industrial, um centro financeiro *offshore*, um sistema de serviços internacionais, um sistema de *trust offshore* e um sistema de registo de navios.

Em sede de auxílios de estado, a ZFM foi autorizada pela Comissão, pela primeira vez, a 26 de maio de 1987, regime que veio a ser sucessivamente prorrogado. Contudo, na sequência dos trabalhos do Código de Conduta, do Fórum da OCDE e da adoção, por parte da Comissão, de novas regras em matéria de auxílios de estado, o regime só seria aplicável a entidades licenciadas na zona franca a partir de 2000, se Portugal obtivesse nova aprovação do regime, o que viria a acontecer em 2002, após retirada do regime as atividades financeiras. Com efeito, atualmente o CINM não se configura como um paraíso fiscal, não constando como tal, em nenhuma das listas oficiais de territórios ou regiões qualificados como paraísos fiscais. Trata-se de um regime fiscal preferencial ou privilegiado, sujeito às regras de troca de informação e supervisionamento das organizações internacionais. Face às sucessivas aprovações do regime pela Comissão, atualmente podemos distinguir três regimes de incentivos fiscais aplicáveis no CINM. O regime aplicável às entidades licenciadas na zona franca até final de 2000 (constante no artigo 33º do EBF), caracterizado pela isenção de IRS ou de IRC, aplicáveis aos quatro setores de atividade da zona franca, com produção de efeitos até 31 de dezembro 2011. O regime aplicável às entidades licenciadas na zona franca no período de 1 de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2006 (artigo 35º do EBF), com produção de efeitos até 31 de dezembro 2011. E o regime aplicável às entidades que se licenciem para operar no CINM no período de 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2013 (artigo 36º do EBF), prevendo-se que estas possam usufruir dos benefícios concedidos, até 31 de dezembro de 2020. Relativamente aos dois últimos, não abrangem as atividades financeiras, o licenciamento está condicionado à obrigatoriedade de criação de postos de

trabalho e estabelecem *plafond's* limitativos dos benefícios fiscais concedidos. Ainda relativamente aos dois últimos regimes, e no que se refere aos benefícios concedidos, as entidades licenciadas para operar na zona franca que prossigam atividades industriais beneficiam de uma dedução de 50% à coleta do IRC, verificadas determinadas condições; e consagra-se um regime geral degressivo, tributando-se os rendimentos em sede de IRC (de entidades que exerçam atividades industriais, comerciais, de transporte marítimo e de serviços de natureza não financeira) às taxas de: 1% nos anos de 2003 a 2004, de 2% nos anos de 2005 a 2006 e de 3% nos anos de 2007 a 2011; e 3% nos anos de 2007 a 2009; 4% nos anos de 2010 a 2012; e 5% nos anos de 2013 a 2020, respetivamente.

A partir de 1 de janeiro de 2012, as entidades licenciadas para operar no CINM até 31 de dezembro de 2006, podem passar a beneficiar do regime consagrado no artigo 36º do EBF.

São pois estes, os meandros da fiscalidade internacional, espera-se o desenrolar dos acontecimentos.

BIBLIOGRAFIA

- Andrade, F. R. (2002). Preços de transferência e tributação de multinacionais: as evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português. *Boletim de ciências económicas, XLV-A*, 307-348.
- Callahan, S. (2001). As novas regras dos preços de transferência em Portugal. *Fisco, n.ºs 97-98*.
- Courinha, G. L. (2004). *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua Compreensão*. Coimbra: Almedina.
- Faria, M. T. B. V. d. (1985). Benefícios fiscais e as zonas francas industriais. *Ciência e Técnica Fiscal, n.º 313-315*, 125-168.
- Faria, M. T. B. V. d. (2003). Paraísos fiscais: formas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal. *Ciência e Técnica Fiscal, n.º 409-410*.
- Gomes, N. d. S. (1990). Teoria geral dos benefícios fiscais. *Ciência e Técnica Fiscal*, 359.
- Governo Regional da Região Autónoma da Madeira, S. R. d. P. e. F., Gabinete da Zona Franca da Madeira. (2011). Retrieved 2 de setembro, 2011, from <http://srpf.gov-madeira.pt/gzfm/evolucao.htm>
- Leitão, L. M. T. d. M. (1995). A Introdução na Legislação Portuguesa de Medidas Destinadas a Reprimir a Evasão Fiscal Internacional: O Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de Fevereiro. *Ciência e Técnica Fiscal*, 377.
- Leitão, L. M. T. d. M. (2007a). *Estudos de Direito Fiscal (Vol. II)*. Coimbra: Almedina.
- Leitão, L. M. T. d. M. (2007b). O controlo e combate às práticas tributárias nocivas. *Ciência e Técnica Fiscal*, 409-410.
- Mesquita, M. M. C. (1998). As Convenções sobre Dupla Tributação. *Ciência e Técnica Fiscal*.
- Nabais, J. C. (2005). A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas. In *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2006). *Direito Fiscal*: Almedina.
- OCDE. (1998). Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. 1-82.
- OCDE. (2006). The Oecd's Project On Harmful Tax Practices: 2006 Update On Progress In Member Countries.
- OCDE. (2011a). The global forum on transparency and exchange of information for tax purposes.
- OCDE. (2011b). OCDE Tax Database (Publication.: www.oecd.org/ctp/taxdatabase)

-
- Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. (2011). Sistema de informação do Técnico Oficial de Contas. (Publication.: www.otoc.pt)
- Owens, J. (2008). Reforma Fiscal Fundamental: Uma Perspectiva Internacional - Tradução de Dora Monteiro de Sousa Schniering. *Ciência e Técnica Fiscal*, 421.
- Owens, J., & Saint-Amans, P. (2009). Overview of the OECD'S Work on Countering International Tax Evasion
- Palma, C. C. (2003). A OCDE e o Combate às Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial: Ponto de Situação e Perspectivas de Evolução. *Revista Fiscalidade*, 16.
- Palma, C. C. (2008). Novo regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira - características fundamentais. *Revista Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* 99.
- Palma, C. C., & Lobo, C. (2006). *Limitações Internacionais à definição da política fiscal nacional*. Paper presented at the Competitividade e Concorrência Fiscal.
- Pereira, M. H. d. F. (1998). *Concorrência Fiscal Prejudicial - O Código de Conduta da União Europeia*. Paper presented at the 1º Congresso Internacional de Direito Fiscal.
- Pereira, M. H. d. F. P. (2005). *Fiscalidade*.
- Pereira, P. R. (2005). *A tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*. Coimbra: Almedina.
- Pires, M. (1984). Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento. *Centro de Estudos Fiscais*.
- Santos, A. C. d. (2002). A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal. *Ciência e Técnica Fiscal*, 406.
- Santos, A. C. d. (2006). *Concorrência Fiscal e Competitividade: a never ending story*. Paper presented at the Competitividade e Concorrência Fiscal.
- Santos, A. C. d., & Palma, C. C. (1999). A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial. *Ciência e Técnica Fiscal*, 395.
- Sociedade de Desenvolvimento da Madeira, S. A. (2008). o CINM. Retrieved 2 de setembro, 2011, from http://www.sdm.pt/o_cinm.aspx?ID=679
- Xavier, A. (1993). *Direito tributário internacional*: Almedina.