

REVISTA
**DIREITO SEM
FRONTEIRAS**

II. DOCTRINA INTERNACIONAL

**1. COMPETITIVIDADE E SUSTENTABILIDADE TRIBUTÁRIA: O
DESAFIO EM ECONOMIA ABERTA**

**1. TAX COMPETITIVENESS AND SUSTAINABILITY: THE CHALLENGE
IN OPEN ECONOMY**

João Ricardo Catarino¹

¹ Agregado em Finanças Públicas pela Universidade de Lisboa (UL). Doutorado em Ciências Sociais na Especialidade de Administração Pública pela Universidade Técnica de Lisboa (UTL); Mestre em Ciência Política pela Universidade Técnica de Lisboa (UTL); Pós graduado em Estudos Europeus pelo Instituto Europeu e Licenciado em Direito, ambos pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (UL); Professor do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP) da Universidade de Lisboa; Investigador integrado no Centro de Administração e Políticas Públicas (CAPP), ISCSP-ULisboa, classificado como Muito Bom pela FCT – Fundação para a Ciência e Tecnologia. Membro de diversas Comissões de Reforma Tributária: Tributação do consumo (IVA) (1986), do rendimento (1989), do património (2004) e do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (2014). Árbitro no CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária. Portugal.

E-mail: jcatarino@iscsp.ulisboa.pt

Como citar este artigo:

CATARINO, João Ricardo. **Competitividade e sustentabilidade tributária: o desafio em economia aberta**. Revista Direito Sem Fronteiras - Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Foz do Iguaçu. Jul. 2017; v. 1 (1): 110-124.

RESUMO

A concorrência fiscal internacional é um fenômeno que tem conhecido uma acelerada evolução nos anos mais recentes. Ela influencia o modelo de ação dos Estados e das administrações públicas contemporâneas. Algumas instituições internacionais de referência têm procurado adotar princípios visando minimizar o impacto negativo dessas, como é o caso da União europeia e da OCDE. Neste trabalho procura-se dar conta dos efeitos nefastos do impacto da globalização dos modelos fiscais contemporâneos, forçando os Estados a adotar regimes e práticas lesivas de outros em concorrência aberta. Apreciam-se ainda os esforços desenvolvidos pela UE e para OCDE, bem como o impacto e os riscos que permanecem quanto às práticas fiscais e concorrências desleais, quer para os países mais desenvolvidos quer para os ainda em desenvolvimento.

Palavras-chave: Concorrência fiscal prejudicial. Imposto. Erosão das bases tributárias.

ABSTRACT

The international tax competition is a phenomenon that has known an accelerated revolution in the recent years. It influences the model of action of States and contemporary public administrations. Some renowned international institutions have sought to adopt principles aiming to minimize their negative impact, such as European Union and the OECD. In this work is intended to handle the nefarious effects of the impact of contemporary tax models of globalization, forcing the States to adopt regimes and harmful practices of others in open concurrence. It also contemplates the efforts developed by the EU and by the OECD, as well as the impact and the remaining risks of fiscal practices and unfair competition, for the more developed countries and for those still in development.

Keywords: Harmful tax competition. Tax. Erosion of tax bases.

INTRODUÇÃO

A mera observação da realidade mostra quão diversos são hoje os regimes econômicos e políticos. Mas evidencia também o relevante peso político, econômico e financeiro que os Estados ocupam em qualquer zona do mundo. Vivemos claramente num mundo complexo em todos os domínios.

O Estado é uma emanção das sociedades políticas, existindo para realizar os fins essenciais que as comunidades que lhe servem de substrato se propõem alcançar, tais como a segurança, a justiça e o bem-estar. Assim, no âmbito da sociedade política a que respeita, o Estado configura-se, antes de mais, como o ente público supremo que, para corresponder aos anseios dos grupos humanos que se acolhem no seu seio e que são a expressão da sua vitalidade, tem de assegurar, de forma continuada e por tempo

indeterminado, quer através de órgãos intermédios que manifestam a sua vontade, quer por intermédio de entes menores que com ele cooperam, um certo número de atividades centradas na satisfação das necessidades coletivas. São as atividades que constituem as chamadas funções do Estado. Dentre as atividades ou funções que ao Estado incumbe desenvolver, recortam-se, desde logo, as seguintes:

- A que diz respeito à criação do Direito legislado, isto é, à formulação das normas jurídicas de caráter geral, abstrato e impessoal que visam disciplinar as relações ou situações que resultam da vida em sociedade;

- A que tem por objetivo a organização e a conservação da sociedade política, a orientação da vida dos cidadãos conforme a expressão dos interesses coletivamente sentidos, bem como a condução dos negócios públicos internos e da política externa;

e,
- A que visa à realização da justiça, compreendendo a resolução jurisdicional dos litígios, a reposição dos direitos e interesses violados e a repressão das ofensas à lei.

Destacam-se, assim, numa primeira aproximação ao papel dos Estados, três tipos de atividades - atividade legislativa, atividade política ou governamental e atividade judicial - que constituem a trilogia tradicional das funções estaduais, cuja realização incumbe aos órgãos de soberania, isto é, aos órgãos legislativos, aos órgãos políticos e aos tribunais, em correspondência com a divisão dos poderes hoje em dia, acatada em todas as constituições das sociedades democráticas. Até aqui, nada de novo.

Todavia, entende-se hoje que a eficácia da atuação do Estado ficaria comprometida se este se limitasse apenas a assegurar o desempenho das funções acima aludidas, deixando aos particulares a incumbência de zelarem pela manutenção da ordem social estabelecida e, bem assim, a criação das condições tendentes à satisfação das suas necessidades. Por isso, a par daquelas funções, e em complemento das mesmas, o Estado veio a assumir outras, de contornos multifacetados, em ordem a tornar exequível a aplicação das leis e a prevenir a sua violação, a assegurar a realização prática das políticas e das decisões emanadas dos governantes, enfim, a produzir bens e serviços destinados à satisfação das necessidades coletivas. É no âmbito desta vertente da intervenção do Estado, a qual configura a chamada função administrativa, que são realizadas as suas atribuições de natureza social e econômica, através do seu braço executivo, a Administração Pública. As administrações públicas são hoje chamadas a executar um conjunto vasto e complexo de políticas públicas, nem sempre inteiramente harmonizáveis entre si pacificamente.

No auge do liberalismo político e econômico (de meados do século XIX até o fim da primeira Guerra Mundial) a função administrativa do Estado caracterizava-se por ser, fundamentalmente, uma atividade policial e financeira, na medida em que o seu domínio se limitava praticamente à manutenção da ordem e da segurança pública interna, à defesa contra as ameaças do exterior, à orientação da conduta dos cidadãos conforme os imperativos disciplinadores da vida social, à garantia do funcionamento das regras da livre concorrência, enfim, à obtenção de meios financeiros destinados a servirem de suporte às despesas públicas. Não é que o Estado liberal tenha se apartado de todas as preocupações conexas com o bem-estar material e espiritual da

coletividade. Com efeito, assegurou a realização de alguns programas rudimentares no domínio social, relacionados com a instrução, com as condições de trabalho, com a saúde e com a assistência. Por outro lado, pôs em prática programas mínimos de criação de infraestruturas necessárias ao funcionamento da economia.

Na segunda metade do nosso século, um fenômeno novo passou a dominar a dinâmica do papel do Estado. Tratou-se do reconhecimento da necessidade de uma crescente intervenção dos poderes públicos ao nível da sociedade global, em ordem à coordenação e à promoção dos esforços visando ao progresso econômico orientado para o bem-estar social, à defesa dos indivíduos contra os riscos e efeitos perversos da vida em sociedade e à atenuação das desigualdades sociais.

Duas ordens de razões estão na base desta nova concepção acerca das responsabilidades do Estado moderno. Por um lado o desejo dos homens de ascenderem a estados superiores de existência, desejo motivado pelo seu cada vez menor conformismo com as chagas sociais - a fome, a doença, a miséria e as injustiças. Os poderes públicos não puderam ficar indiferentes perante os clamores que, por toda a parte se ergueram contra as desigualdades e as condições infra-humanas a que o liberalismo tradicional, sustentado pelo capitalismo selvagem condenou grande parte da humanidade.

Por outro lado, assistiu-se à tomada de consciência generalizada a respeito das possibilidades de um crescimento econômico socializado, graças aos meios postos à disposição das sociedades pelo progresso das ciências e das técnicas. Com efeito, não só o desenvolvimento das ciências sociais, especialmente da economia, permitiu submeter os mecanismos da vida em sociedade a um controle racional e consciente, como também o progresso científico e técnico em geral permitiu reunir as condições para um desenvolvimento harmônico, através do qual foi possível vencer os obstáculos.

À medida que foi sendo possível aos indivíduos e aos grupos dominarem o seu destino, as sociedades atingiram graus de complexidade tais que os desafios que passaram a ter de fazer face, deixaram de poder ser vencidos pelas iniciativas individuais, mas tão-somente através do esforço coletivo dinamizado e coordenado por uma autoridade capaz de suprir as deficiências dos cidadãos isolados e dos grupos restritos. Não só o progresso, mas também a própria sobrevivência das sociedades passou a depender do Estado. Na verdade, como lembra Marques Guedes, “por toda a parte, a onerosidade e os riscos de descoordenação inerentes à aplicação dos frutos do conhecimento científico e do vertiginoso progresso das técnicas à vida social e econômica, de modo a conseguir o seu crescimento compassado e harmonioso, tornaram claro só poder essa aplicação ser levada a efeito de maneira global e, consequentemente, sob a égide do Estado”.

Assim, o que caracteriza o Estado dos nossos dias é o empolamento ou a proliferação crescente das suas atribuições e dos seus domínios de intervenção. Ao Estado liberal dos finais do século XIX e princípios do atual, que era quase só um promotor da ordem e segurança da sociedade, sucedeu, gradativamente, embora com ênfase a partir da primeira guerra mundial, um Estado interventor, o Estado social de que falava Schumpeter, o qual passou a assumir um importante papel em áreas até então subtraídas à sua responsabilidade, designadamente nas áreas econômica,

social, científica e cultural, tudo em nome do crescimento econômico, do bem-estar generalizado e da dignificação dos indivíduos e dos grupos em que estes se integram.

Para tanto, concorreram a evolução do pensamento econômico liberal, a evolução interna das economias liberais e a ocorrência de fatos políticos que determinaram a sucessiva intervenção dos Estados. Em matéria econômica, para além dos aspectos fiscais e das crescentes necessidades de regulação da economia, o Estado atua sobre o mercado, controlando-o ou neutralizando as suas incertezas; influencia a procura global; age como empresário, explorando recursos ou produzindo bens e serviços destinados à comunidade; cria infraestruturas; faz face às crises; enfim, estabelece planos e programas de ação, em ordem a satisfazer as exigências de um desenvolvimento harmônico e equilibrado.

Na esfera social, a ação do Estado, inicialmente centrada em preocupações de cariz predominantemente humanitário, disparou em múltiplas direções, abarcando praticamente tudo o que tem a ver com a segurança e com as condições de vida dos indivíduos e das famílias, designadamente: a luta contra a doença e a preservação da segurança coletiva, do bem-estar social, e ainda, do papel de supervisor e de controlador da economia e da vida social. Hoje em dia, o Estado constitui um dos elementos de uma complexa estrutura política, econômica e social. A sua ação reflete-se, positiva ou negativamente, na vida de todos os cidadãos, nas coletividades e nas empresas. Positivamente, quando presta serviços ou fornece bens que visam à satisfação das necessidades coletivas e a promoção do bem-estar dos indivíduos e das famílias, ou quando cria infraestruturas que favorecem o desenvolvimento econômico; negativamente, quando desenvolve atividades que se traduzem em constrangimentos, tais como a cobrança de impostos e a complexa regulamentação que afeta a liberdade de ação dos indivíduos e dos agentes econômicos e lhes impõe incômodas e dispendiosas obrigações administrativas, controladas por uma máquina tendencialmente tentacular.

No último século o Estado foi se assumindo, progressivamente, como o único ente capaz de dar resposta aos intrincados problemas postos pelo crescimento econômico, pelas incapacidades do mercado (market failure), pelo desejo generalizado do progresso social e pela cada vez menor possibilidade de os indivíduos, isoladamente, fazerem face às contingências da vida em sociedade.

Por isso, aquilo a que atualmente se assiste é a uma vinctada presença dos poderes públicos em todos os domínios da vida social e econômica, não sem alguma preocupação motivada pelo receio de a sociedade civil soçobrar perante a desmesura de um Estado faustiano, e o inevitável crescimento do aparelho que lhe está subjacente. A assinalada omnipresença dos poderes públicos, ao mesmo tempo que constitui o centro das críticas dos defensores da importância da iniciativa privada e das virtudes reguladoras do mercado, que a consideram como fonte de todos os males das sociedades contemporâneas, é, também motivo de preocupação entre os adeptos de uma concepção providencial do Estado, tida como solução mais favorável para a compatibilização entre o crescimento econômico e o bem-estar generalizado, bem como para a redução da conflitualidade social.

Assim, entre as duas concorrentes que polarizam a discussão sobre o papel do Estado no contexto da dicotomia privatização/socialização - o “neo-liberalismo”

e o “social estatismo” - parece haver concordância relativamente ao empolamento do setor público, embora, obviamente, sejam diferentes as motivações de base ideológica que servem de pano de fundo às soluções preconizadas por uma e outra das mencionadas correntes.

1. A COMPETITIVIDADE FISCAL GERADORA DE CONCORRÊNCIA

São várias as manifestações visíveis da intervenção do Estado, que, de uma ou de outra forma, inquietam os observadores mais atentos e suscitam opiniões contraditórias sobre o seu impacto na vida social e econômica. Para uns, trata-se de saber qual o grau de intervencionismo tolerável, por forma a não ser afetado o crescimento econômico, a não regredir a protecção social e a redução das desigualdades proporcionadas pelo Estado-Providência, e bem assim, a ser evitada a invasão da vida privada e a submissão da sociedade civil à sociedade oficial. Para outros, é o próprio intervencionismo econômico e social que está em causa. Como o afirma Pierre Rosanvallon, “tudo se passa como se coexistissem dois Estados no Estado moderno, um garante a democracia e as liberdades essenciais, bem como do livre jogo do mercado, e outro, perverso, porque interventor em domínios que exorbitam da sua esfera natural, logo destruidor das liberdades e das virtudes da iniciativa individual e demolidor da sociedade civil”. Assim, o problema dos limites da intervenção dos poderes públicos resume-se à conservação do primeiro e à retenção ou supressão do segundo.

De entre as manifestações que caracterizam a intervenção do Estado dos nossos dias e que são consideradas como eventuais fontes de efeitos perversos, destacam-se:

- O crescimento desmesurado das despesas públicas;
- A incidência, para além do razoável, dos encargos fiscais obrigatórios;
- A assunção de atividades para as quais o Estado não está vocacionado;
- O empolamento da Administração pública, por sua vez gerador de uma máquina administrativa e tributária nem sempre eficiente.

A análise integrada de todas estas questões, sobretudo no que se refere às suas causas e repercussões econômicas e sociais, impõe-se como metodologia para a abordagem do papel e do posicionamento dos poderes públicos e da competitividade fiscal em economia aberta nas sociedades contemporâneas. Não podendo, por razões óbvias, ser tão vasto o objeto deste trabalho, centrar-nos-emos, naturalmente, de forma sucinta nas condições do exercício da atividade pública, tão múltiplas e tão dispersas são as funções que o Estado assumiu, criando uma estrutura funcional dantesca, por vezes asfíxiante. Desta realidade resulta a já muito debatida questão da “centralidade” da pessoa do Estado e da forma como, perante os atuais desafios do globalismo e do regionalismo europeu, ele se deverá equacionar, tornando propositado o debate de concentração, versus regionalização. É que vivemos num mundo de economias globalizadas, abertas, independentes, que leva à competitividade das nações, não apenas dos agentes econômicos em geral, como era costume.

As administrações públicas contemporâneas refletem este paradigma. Sucede que um elemento estruturante, senão mesmo decisivo, desta competitividade

é o que decorre da política fiscal dos Estados. A ação destes nos planos financeiro, econômico e social como forma de atrair investimentos, foi vista, até há poucos anos, como algo estruturante, inerente à função de soberania. Mais ainda, tais políticas, em especial nos domínios da tributação das sociedades e da poupança, eram tidas como algo essencialmente positivo na medida em que se traduziam numa redução das cargas fiscais excessivas e como meio de compensação de desvantagens competitivas naturais, como as de ordem geográfica ou escassez de recursos naturais, sempre bem vista, sendo, pois, objeto de um juízo de valor benéfico ou positivo.

2. CONCORRÊNCIA FISCAL E PREJUDICIALIDADE INTERNACIONAL E SUATENTABILIDADE FINANCEIRA

Hoje, porém, a visão que se tem da ação dos Estados é bastante diferente. O que alguns designam de “mercado dos impostos” leva à concorrência fiscal. Esta, em economia aberta, não produz apenas efeitos puramente internos, como era habitual, mas tem-se traduzido numa erosão das receitas fiscais de outros Estados. Ou seja, num plano de ação globalizado e aberto e, sobretudo quando os Estados se acham integrados em espaços econômicos integrados, como é o caso da União Europeia ou até do Mercosul, embora com diferentes intensidades, a ação concorrencial fiscal de uns pode prejudicar os interesses de outros. O fenômeno é de tal modo relevante que, há bem pouco tempo, a Chanceler Merckl afirmou que a política fiscal da Irlanda, que consagra uma baixa tributação no imposto sobre as sociedades nesse país e nos ganhos de capitais, era agressiva em parte pela capacidade financeira que resultava dos fundos estruturais vindos da União. Se nos lembrarmos que a Alemanha é o maior contribuinte líquido, entenderemos o significado profundo dessa declaração. Os Estados não estão dispostos a sofrer as consequências nefastas das políticas fiscais agressivas dos outros, a que estão especialmente expostos em espaços econômicos integrados.

Daí, no plano interno comunitário surge a necessidade de compatibilizar princípios distintos, senão mesmo contraditórios, sucessivamente reafirmados nos textos fundamentais da União, como o do mercado aberto e de livre concorrência entre as empresas; os princípios de cooperação, solidariedade e lealdade que devem regular as relações entre os Estados-membros e o princípio da subsidiariedade e da prevalência da soberania fiscal estadual.

A necessidade de limitar as políticas fiscalmente competitivas e negativamente agressivas dos interesses de outros Estados soberanos tem merecido particular atenção por parte dos organismos internacionais, de que destacaremos o trabalho desenvolvido pela UE e pela OCDE.

2.1. A Regulação Comunitária Da Concorrência Fiscal – O Código De Conduta Europeu

Como é sabido, a UE tem tido dificuldades de implementação de uma verdadeira política fiscal comunitária. Os campos da harmonização / coordenação fiscal têm incidido, sobretudo, no domínio da tributação indireta (IVA e 2) e de algum

modo em alguns aspectos da tributação das empresas, na parte que tem a ver com a distribuição dos lucros, a tributação das mais-valias de participações sociais, os efeitos fiscais das fusões e cisões, as relações entre sociedades mães e filhas, mas sempre debaixo das preocupações de manter uma sã política concorrência em sentido mais vasto.

Ora, a concorrência fiscal tem uma dupla face: De um lado, dentro de certos limites, pode ser e é benéfica, na medida em que estimula o crescimento econômico, serve de fator de dinamização das economias e leva a uma certa medida de harmonização de fatos dos sistemas fiscais. Mas também pode ter efeitos perversos. A concorrência aberta e desenfreada entre os sistemas fiscais tende a conduzir à erosão das bases fiscais dos Estados-membros, agravando os défices públicos e a maiores dificuldades na manutenção por parte das amplas políticas públicas, sobretudo sociais, indutores de fortes gastos públicos. Pode-se assim justificar-se a tomada de medidas que visem evitar o falseamento da concorrência no mercado interno europeu, impedindo e restringindo práticas prejudiciais induzidas pelo comportamento fiscal dos Estados.

Em geral, a União tem procurado neutralizar as médias consideradas nefastas para a concorrência econômica, respeitando o princípio da subsidiariedade e a identidade das políticas fiscais nacionais. A ação comunitária tem-se manifestado essencialmente de três modos distintos, a saber:

A via normativa, através de atos próprios das instâncias da União, através de Diretivas sobre domínios como a poupança, a tributação dos juros e dividendos, entre outros;

A via administrativa, clarificando as regras quanto à admissibilidade de auxílios de Estado pela via de isenções, desagravamentos e outras medidas similares de índole fiscal;

A via da concertação política, pela tomada de compromissos visando assegurar sãs políticas fiscais, hoje essencialmente plasmadas no Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas;

Analisaremos em particular a via da concertação política que se desdobra tanto na numa coordenação mais estreita das políticas fiscais dos Estados, a que o Conselho Europeu tem estado especialmente atento, sobretudo no que tange à tributação dos rendimentos das pessoas coletivas, como da aceitação de um sistema de supervisão multilateral, através de garantias de acesso e análise por qualquer Estado-membro, das medidas tomadas pelos outros e do reforço da cooperação interestadual.

O Código de Conduta é um compromisso político no domínio da fiscalidade das empresas, pelo que não afeta os direitos e as obrigações dos Estados-membros nem as demais competências da União Europeia, pelo que não está sujeito à jurisdição do TJCE. Mas nem por isso se deve duvidar da sua eficácia. Os fatos mostram que ele tem sido um instrumento muito eficaz no combate às práticas fiscais concorrenciais prejudiciais, embora um texto jurídico vinculativo fosse preferível. O relatório anual que a Comissão tem apresentado ao Conselho europeu como consequência da vigilância que realiza complementam a eficácia dissuasiva do Código de Conduta.

Por outro lado, cinge-se à fiscalidade das empresas, mas abrange potencialmente todas as medidas potencialmente danosas da concorrência, quer

estas decorram de regras legais ou regulamentares internas, quer resultem da ínvia interpretação das regras dos Tratados ou do acervo de legislação comunitária.

O Código de Conduta considera prejudiciais todas as medidas fiscais que reúnem dois requisitos: (1) sejam suscetíveis de evidenciar uma certa influência na localização das atividades econômicas e, (2) que levem a um nível de tributação efetivo, significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado-membro em causa (v. g. taxas de imposto mais favoráveis, regimes de acesso a benefícios mais aberto, exclusão parcial de certos rendimentos mediante requisitos de fácil cumprimento, e de fato, abertos a todos os operadores econômicos, etc).

Não estão aqui em causa todas as medidas fiscais que permitam aceder a um nível de tributação inferior, quando isso resulte de “qualquer outro fator pertinente” como é o caso das deduções, dos abatimentos e das isenções genericamente aplicáveis.

O Código de Conduta também se traduz num forte incentivo à luta contra a fraude e evasão fiscais internacionais por prever a troca de informações entre Estados-membros, por visar o reforço das regras anti abuso nas legislações internas e nos Acordos sobre Dupla Tributação.

Finalmente, o Código de Conduta embora se limite ao espaço económico da União, contém o compromisso da adaptação dos princípios destinados à eliminação das medidas fiscais prejudiciais, quer em países terceiros, através das instituições internacionais de que também são membros, com especial destaque para a OCDE, quer nos seus próprios territórios, dependentes ou associados. Nestes, embora os Tratados não se apliquem, está assumido o dever de assegurar a aplicação dos princípios enunciados no Código, nomeado e especificamente, quer por abandonarem regimes fiscais privilegiados ou prejudiciais neles em vigor, quer por se absterem de implementar novos regimes que sejam contrários aos princípios instituídos.

A qualificação de uma medida como potencialmente prejudicial encontra-se dependente de uma avaliação, efetuada de acordo com cinco critérios, não taxativos nem cumulativos, inspirados em trabalhos da OCDE, a saber:

a) Critério da atribuição das vantagens a não residentes (“ring fencing”) – de acordo com este critério, tem-se em vista apurar se as vantagens fiscais são concedidas exclusivamente a não residentes ou as transações são apenas efetuadas com não residentes. Na sua aplicação prática, este critério foi subdividido em dois, um assentando numa interpretação literal do Código (com base na ideia de total exclusividade), outra, inspirada na óptica da OCDE, menos exigente quanto a exclusividade;

b) Critério dos efeitos na economia interna do Estado-membro – pretende-se apurar se as vantagens concedidas são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional. Este critério foi igualmente subdividido tendo em conta duas leituras, uma literal (o isolamento deve ser total), outra mais próxima do ponto de vista da OCDE (que não exige a totalidade absoluta do isolamento das vantagens);

c) Critério da contrapartida da atividade económica real ou da presença económica substancial – ambiciona-se apurar se os benefícios fiscais são concedidos mesmo que não exista qualquer atividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado-membro que proporcione esses benefícios;

d) Critério do método de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional – o critério visa apurar se o método utilizado se afasta dos princípios, geralmente, aceitos a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE, como as relativas a preços de transferência, ou dos princípios consignados na convenção modelo OCDE em matéria de determinação dos lucros dos estabelecimentos estáveis;

e) Critério da transparência – tem em vista apurar se as medidas fiscais e as disposições legais são aplicadas de forma menos rigorosa ou discriminatória no plano administrativo.

Não se tratam de critérios de aplicação isolada ou excludente em termos tais que a aplicação de um exclua outro. Pelo contrário, os critérios complementam-se em vista à determinação da prejudicialidade de um regime. Em resultado da aplicação do Código de Conduta, foi efetuado um levantamento das medidas potencialmente prejudiciais, tendo os Estados-membros sido convidados a efetuar uma análise das mesmas à luz dos princípios do Código. Em resultado do trabalho desenvolvido ao longo dos anos desde 1997, e em conjugação com os esforços da OCDE, de que falaremos adiante, muitas das medidas prejudiciais foram objeto de desmantelamento ou têm vida útil temporalmente delimitada após o que não poderão ser de novo tomadas.

Esta atitude insere-se no compromisso adotado, de duplo sentido:

Em primeiro lugar, o congelamento de novas medidas prejudiciais - standstill;

Em segundo lugar, o seu desmantelamento – roll-over;

Efetivamente, o Código veio consagrar uma cláusula de standstill, nos termos da qual os Estados-membros se obrigam à adoção dos princípios do Código na implementação de modificações futuras aos seus sistemas fiscais. Depois, veio ainda determinar o desmantelamento de todos os regimes internos que violem os princípios do Código, num período inicialmente estimado de cinco anos. Os resultados foram positivos, tendo sido desmantelados os regimes mais claramente violadores daqueles princípios e adaptados os que continham medidas dotadas de alguma prejudicialidade.

2.2. A Regulação Da Concorrência Fiscal Na OCDE – O Relatório Das Práticas Fiscais Prejudiciais

Em 1999, Jeffrey Owens, da OCDE, salientava que, nos últimos 15 anos, praticamente, todos os países da OCDE adotaram, sob diversas formas, regimes fiscais preferenciais, enquanto no mesmo período de tempo o número de paraísos fiscais aumentou para quase o dobro. Esta declaração espelha bem a atualidade do tema.

De fato, as preocupações da OCDE não eram novas. Já em meados dos anos setenta do passado século, onde embora timidamente, se aforaram os problemas da concorrência fiscal entre Estados geograficamente próximos e no quadro das relações de boas práticas econômicas internacionais. Depois disso, mercê em larga medida do fenômeno de globalização, a preocupação da OCDE tem sido crescente, desembocando num Relatório de fundo que foi apresentado pelo Comitê dos Assuntos Fiscais sobre a Concorrência Fiscal Prejudicial, ainda sem qualquer força vinculativa, o Harmful

Tax Competition: An Emerging Global Issue, de 28.4.1998. Mais recentemente, o Relatório BEPS – Base erosion and profit shifting e o Plano de Ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, também da OCDE, vieram atualizar as coordenadas diretoras do problema, tal como este organismo as entende (OCDE, 2013 e 2014 respetivamente).

O relatório de 1998 foi formalmente a base de uma Recomendação do Conselho da OCDE, que visou abranger debaixo do conceito de práticas fiscais prejudiciais tanto os denominados paraísos fiscais como as práticas ou regimes fiscais preferenciais. Tem-se em vista na OCDE a luta contra os nefastos efeitos que as práticas de concorrência fiscal desleal provocam nas relações econômicas e nas decisões de investimento, com especial incidência para as atividades financeiras e de prestação de serviços, em todos os países membros. Ele abrange, assim, “as atividades financeiras e outros serviços geograficamente móveis”. Trata-se de um conceito suficientemente amplo para incluir um extenso leque de atividades. A dinamização dos trabalhos neste domínio tem estado a cargo do Fórum para as práticas fiscais prejudiciais, enquadrado no Comitê dos Assuntos Fiscais da OCDE, desde 1998.

Tem cabido a este fórum a tarefa de coordenar os trabalhos de inventariação dos regimes prejudiciais, de criação de uma lista mundial de zonas de muito baixa tributação (paraísos fiscais), de avaliação dos regimes em vigor naquela data e de adoção de medidas de desmantelamento.

O relatório da OCDE de 1998 efetua uma clara distinção entre paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais ainda hoje em vigor. Para os primeiros são os seguintes os fatores de identificação:

Tributação inexistente ou insignificante dos rendimentos – trata-se aqui de uma condição necessária e, também, suficiente se for demonstrado que a jurisdição em causa for reconhecida como um local onde os agentes econômicos podem evadir-se à tributação nos seus países de sede ou residência;

Ausência de uma troca efetiva de informações;

Falta de transparência das disposições legais ou administrativas existentes, emergente, por exemplo, da não publicação das regras do regime ou do seu acesso de forma restrita;

Ausência de atividades econômicas substanciais, traduzida na falta de imposição de que a atividade econômica desenvolvida seja relevante ou, na atração de investimentos apenas por razões estritamente fiscais.

São os seguintes os fatores de identificação dos regimes fiscais preferenciais:

Taxas de tributação efetivas nulas ou mínimas – trata-se de um fator necessário, mas não suficiente para a sua qualificação como preferencial. Deve ser visto como um ponto de partida para a investigação;

A existência de regimes fiscais total ou parcialmente isolados dos mercados domésticos dos países em causa – quer por excluir os residentes do seu âmbito apenas com fundamento no fator residência, quer impedindo entidades beneficiárias do regime preferencial de atuar no mercado doméstico;

Falta de transparência tanto no que respeita à concepção do regime quer quanto à sua aplicação prática por ausência ou não divulgação do quadro legal ou administrativo;

Tal como sucedeu no âmbito da UE também os EM's da OCDE se comprometeram a não adotar novas medidas ou regimes considerados prejudiciais e a dismantlar os existentes, bem como a remover práticas prejudiciais. As consequências da qualificação como paraíso fiscal são:

Enquadramento em lista de paraísos fiscais não cooperantes;

Aplicação de medidas sancionatórias pelos EM's da OCDE, nomeadamente:

Não concessão de isenções, créditos fiscais e outros benefícios às operações efetuadas com essa jurisdição;

Aplicação da técnica de retenção na fonte quanto a certos pagamentos a favor de sujeitos passivos neles residentes;

Aplicação de taxas e outros encargos às operações efetuadas com a jurisdição;

Implementação de regras sobre troca de informações sobre as operações efetuadas com a jurisdição e aplicação de sanções em caso de incumprimento;

Não dedução de custos para a constituição ou aquisição de sociedades nessa jurisdição;

Não celebração de ADT's com essa jurisdição.

A relativa simplicidade com que enunciam critérios esconde a complexidade e a delicadeza do tema, como se tem visto a propósito dos desenvolvimentos posteriores. Na verdade, até mesmo no âmbito dos EM's se registraram diferentes níveis de entusiasmo quanto às medidas. Ao nível dos países não membros da OCDE temos, num extremo, aqueles que desde logo numa primeira fase resolveram comprometer-se com os princípios constantes do Relatório, e, noutro, os “paraísos fiscais resistentes”, que continuam a considerar a ação da OCDE como uma intervenção ilegítima na sua soberania. E com argumentos ponderosos.

Combater a concorrência fiscal prejudicial é uma tarefa muito sensível onde se articulam exercícios de equilíbrio e transparência. Os resultados têm sido muito positivos, com o dismantelamento, dentro da OCDE dos regimes prejudiciais ou com aspectos de prejudicialidade. Várias outras jurisdições foram convencidas a mudar, em parte pelo peso econômico da contra parte, mas também pelo relativo isolamento e pelas contra medidas a que ficaram sujeitas.

Mas há quem se questione se não estaremos a criar novas formas de concorrência fiscal também ela, em alguns dos seus aspectos prejudiciais, atentas as críticas que alguns países dirigiram aos critérios de qualificação de prejudicialidade adotados, tanto mais que a OCDE não tem poderes para impor nenhuma alteração ao sistema fiscal de nenhum país. O seu prestígio tem sido o fator decisivo no poder de influência tanto junto dos Estados membros como não membros. As críticas já formuladas prendem-se com:

Um âmbito de atuação, tido por alguns, como desequilibrado;

A insuficiente delimitação de conceitos fundamentais, como os de concorrência fiscal prejudicial, atenta a sua inevitabilidade num mundo de nações;

A existência de níveis distintos de desenvolvimento que determinam a adoção de medidas compatíveis, tais como taxas de tributação distintas, por vezes mais baixas, para compensar fatos geográficos adversos ou problemas internos específicos,

Ausência de adequação dos níveis de tributação ao desenvolvimento

econômico e sua interligação com a componente fiscal;

Grande similitude nos critérios de qualificação dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais preferenciais, levando a dificuldades de enquadramento, persistindo em alguns aspectos, zonas cinzentas e de relativa indefinição;

Ausência de delimitação de alguns conceitos como os de baixa ou insignificante tributação ou de atividade econômica real;

Manifesta desigualdade de tratamento de certas realidades e regimes tributários, tais como Macau, Hong Kong ou Singapura.

O combate às práticas fiscais prejudiciais só faz sentido em âmbito global, por ser global o fenômeno que lhes dá causa. As limitações dos trabalhos aos Estados-membros e a certas, mas não todas as jurisdições de baixa tributação, porque dependentes política e economicamente, obrigando-os a adotar medidas determinadas, cria novas formas de prejudicialidade contra as quais importa estar atento. A OCDE teve o mérito de focar e procurar tratar o problema, embora não tenha sido sempre isenta na sua atuação. Fatores de ordem política influenciaram o rumo dos trabalhos, em parte como resultante do peso de alguns EM's ou de observadores. Depois, há dificuldades de aplicação dos regimes a territórios consoantes, estes sejam ou não dependentes da União Europeia. Os critérios da UE e da OCDE nem sempre são coincidentes pelo que o mesmo regime pode ser ou não qualificado de prejudicial.

Em âmbito mais geral parece certo que os sistemas fiscais carecem de ser globalmente repensados. Simplificação, moderação de taxas, sobretudo nos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares, aprofundamento da justiça relativa, estabilidade normativa e transparência de procedimentos, bem como a elevação dos padrões morais e sociais são aspectos da maior importância na caracterização dos Estados modernos e suas administrações.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As políticas fiscais, o direito tributário e as administrações públicas confrontam-se como novos problemas. Os três fatores nucleares da tributação de acordo com a perspectiva clássica são o território; a materialidade das operações e o controle dos fatos tributários. Estes são hoje questionados em diversos sentidos por aspectos tais como a desmaterialização, a desintermediação e a digitalização. Há uma patente crise do conceito de clássico, de território em que habitualmente repousou o direito dos tributos. A ação conjugada da digitalização da realidade virtual e da globalização determinam a deslocalização do consumo e do rendimento. Os sujeitos passivos podem tais imaterializar-se, desterritorializar-se com maior facilidade levando a novos problemas de tributação num mundo global.

As possibilidades abertas pelas redes eletrônicas estão hoje ao alcance de um conjunto cada vez maior de agentes, bastando aceder a um simples terminal de computador. O território e a fronteira fechada, paradigma clássico dos modelos de tributação tradicionais, deixam assim de garantir as indispensáveis receitas necessárias ao erário público. O advento do espaço virtual permitirá a cada um criar o seu próprio universo, no qual a interação da globalização, das novas tecnologias e da concorrência fiscal gerará um fenômeno de “térmitas fiscais” devoradoras das entranhas dos sistemas.

As próprias noções de atividade econômica, de estabelecimento estável e de preços de transferência, alguns tão laboriosamente esculpidas ao longo de décadas, nos elaborados tratados sobre dupla tributação são hoje continuamente reajustados. A competitividade fiscal é uma realidade. Ela implica pelo menos três factores: (1) a inovação, ou a destruição criadora referida por Schumpeter; (2) adequados níveis de educação, cultura e formação e (3) respeito pelos valores democráticos e pelos direitos do homem como a base de sustentação dos nossos sistemas políticos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CATARINO, João Ricardo. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**, Almedina, Coimbra, 2.^a edição, 2014.

_____. **Para Uma Teoria Política do Tributo**, Cadernos de CTF, n.º 184, Lisboa, 1999.

_____. **A Concorrência Fiscal Entre Regiões no Quadro Europeu - A Dialéctica Entre a Regionalização e o Tributo**, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Ministério das Finanças n.º 401, Lisboa, 2001.

_____. **Administração Reguladora – A regulação Financeira – O problema do Tributo**, ISCSP, Lisboa, 2003.

_____. **Globalização e Capacidade Fiscal Contributiva**, Revista de História e Teoria das Ideias, Centro de História da Cultura, UNL, Vol. XVI-XVII, II série, Lisboa, 2003.

CATARINO, João Ricardo, Fonseca, Jaime, **Sustentabilidade financeira e orçamental em contexto de crise global numa Europa de moeda única, em coautoria**, Revista Sequência, Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC – Univ. Federal de Santa Catarina, 2013, Vol. 34, n.º 67, 2013, p.21-51.

_____. Catarino, João Ricardo e Vasco Guimarães (orgs.) **Lições de Fiscalidade – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional**, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2015. Comissão Europeia, Comunicação da Comissão ao Conselho no Plano de Acção para o Mercado Único para 1997, de 30 de Abril de 1997, COM (97), 184;

_____. **Comunicação da Comissão ao Conselho, de 1.100.9997, COM; (97) 495 final;**

_____. **Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, de 5.11.1997, COM (97) 564, final**, Bruxelas, 1997.

CÓDIGO DE CONDUTA PARA A FISCALIDADE DAS EMPRESAS, DA UNIÃO EUROPEIA, Lisboa, Ministério das Finanças, 1984. Palma, Clotilde Celorico, **O Código de conduta para a fiscalidade das empresas e a boa governança fiscal**, Fortaleza, Nomos, 2010/2, p. 211 – 225.

FRANCO, A. L. Sousa, **Finanças Públicas e direito Financeiro**, 1999, Coimbra, editora almedina, p. 5.

GUEDES, Armando Marques, **As funções do Estado Contemporâneo e os Princípios Fundamentais da Reforma Administrativa**, Lisboa, 1988.

OCDE, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, OCDE, Paris, 28.4.1998.

OWENS, Jeffrey **A Reforma Fiscal Fundamental: uma perspectiva Internacional**, Lisboa, Ministério das Finanças, 2008;

_____. Relatório **BEPS – Base Erosion and Profit Shifting**, Paris, 2014.
. Relatório CCE, **A Fiscalidade na União Europeia, Relatório sobre a Evolução dos Sistemas Fiscais**, COM (98), 846.

ROSANVALLON, Pierre, **A Crise do Estado Provência**, Lisboa, ed. Inquérito, 1984, p. 7;

Artigo convidado, recebido em: 29/03/2017