

ÍNDICE:

DESIGNAÇÃO DO CAPÍTULO	PÁGINA
1. NOÇÃO DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL	<u>2</u>
2. CENÁRIO EM QUE SE DESENVOLVE A CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL	<u>4</u>
3. DISTINÇÕES ENTRE AS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL	<u>5</u>
4. ESPÉCIES DE PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL	<u>7</u>
5. CAUSAS DAS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL	<u>8</u>
6. CONSEQUÊNCIAS POTENCIAIS DAS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL	<u>12</u>
6.1 PARA OS PRÓPRIOS ESTADOS QUE AS PRATICAM	<u>14</u>
6.2 ADOPTADAS POR UM ESTADO E QUE SE VERIFICAM NOUTRO ESTADO	<u>21</u>
6.3 QUE SE VERIFICAM NO ÂMBITO DAS COMUNIDADES INTERNACIONAIS	<u>22</u>
6.4 QUE SE VERIFICAM NOS CONTRIBUÍNTES	<u>23</u>
6.5 QUE SE VERIFICAM NOS MERCADOS	<u>25</u>
7. CASOS IDENTIFICADOS DE PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL E REACÇÃO CONTRA AS MESMAS NO ÂMBITO DE ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS	<u>28</u>
NO ÂMBITO DA COMUNIDADE EUROPEIA	<u>29</u>
NO ÂMBITO DA ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO	<u>38</u>
NO ÂMBITO DA ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DE COMÉRCIO	<u>40</u>
SOFT LAW	<u>42</u>
8. MEDIDAS ESTADUAIS UNILATERAIS CONTRA A CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL CENSURADA	
QUE DIRIGEM-SE AOS ESTADOS QUE AS PRATICAM	<u>44</u>
QUE DIRIGEM-SE AOS CONTRIBUÍNTES	<u>45</u>
9. MEDIDAS ESTADUAIS BILATERAIS CONTRA A CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL QUE OS ESTADOS INTERVENIENTES CENSURAM	<u>46</u>
10. BIBLIOGRAFIA	<u>47</u>

1. NOÇÃO DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

Quando se fala de concorrência fiscal, fala-se no sentido da concorrência entre jurisdições fiscais, da concorrência entre Estados, entre sistemas fiscais ou políticas fiscais.

A concorrência fiscal entre Estados não visa obter uma maior quota de mercado, mas, directa ou indirectamente uma maior quota de rendimento fiscal derivado da divisão internacional da base tributária global.

A competição entre Estados é essencialmente institucional, balizada por limites internos e externos. Os limites internos são os decorrentes dos textos constitucionais e dos programas políticos democraticamente sufragados e os limites externos são por exemplo, a retaliação de outros Estados que vejam os seus recursos fiscais afectados e, deste modo, os seus programas de acção política prejudicados.

A concorrência fiscal é um fenómeno que ocorre toda vez que os efeitos de uma política fiscal de um Estado repercutem-se no sistema fiscal de outro Estado.

A concorrência fiscal dá-se quando o sistema fiscal de uma entidade governamental afecta o sistema fiscal de uma segunda entidade governamental, usualmente através de um efeito nas receitas fiscais desta última realidade. A concorrência será pois entre sistemas fiscais distintos de governos distintos.

A concorrência fiscal internacional resulta do facto de os Estados passarem a considerar nas suas decisões a necessidade de adequar os impostos ao bem-estar social, ao investimento e ao progresso científico, visando atrair investimentos ou, pelo menos, não os deslocalizar.

Concorrência que, se em alguns casos é prejudicial, em outros leva a uma racionalização dos sistemas fiscais por imitação, com resultados benéficos.

Segundo o prof. Sven-Olof Lodin, existem quatro factores que indiciam a competitividade fiscal de um Estado:

- As bases do imposto – estas podem ser limitadas, restritas, com especiais provisões, ou podem ser mais amplas, alargadas;

- As taxas de imposto aplicadas às sociedades;
- A tributação dos dividendos;
- O tratamento fiscal dado ao desinvestimento;

2. CENÁRIO EM QUE SE DESENVOLVE A CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

A concorrência processa-se no campo da acção institucional e não apenas no terreno da actividade empresarial. A concorrência não é um fenómeno exclusivamente económico.

Um dos factores de competitividade é o do sistema fiscal, entendido não apenas no seu desenho normativo, mais ou menos estático, como a estrutura dos impostos, as regras de incidência e não incidência, as normas sobre isenções e outros benefícios, as formas de determinação da matéria colectável, as taxas aplicáveis, os prazos de pagamento, as penalidades existentes, etc., mas também no seu sentido dinâmico, como a existência ou não de acordos dos contribuintes com a administração fiscal, a maior ou menor eficácia do sistema de informações fiscais, da fiscalização e da acção administrativa.

Existe uma concorrência fiscal entre *empresas*, que desenvolvem a sua actividade em diversas jurisdições fiscais.

Regula-se este fenómeno através das convenções de dupla-tributação, de cooperação administrativa e da troca de informações, da aproximação dos regimes de preços de transferência ou da utilização das cláusulas anti-abuso.

A diversidade dos sistemas fiscais dos Estados, a sua estrutura, composição e articulação entre os impostos, os distintos níveis de fiscalidade e de esforço fiscal, a acção da administração e da justiça tributárias estão na base das políticas activas de concorrência fiscal.

Contudo, quando se fala de concorrência fiscal não é neste sentido, mas sim no da concorrência *entre jurisdições fiscais, da concorrência entre Estados, entre sistemas fiscais ou políticas fiscais*.

A competição entre Estados é essencialmente institucional, balizada por limites internos e externos. Os limites internos são os decorrentes dos textos constitucionais e dos programas políticos democraticamente sufragados e, os limites externos são por exemplo, a possibilidade de retaliação de outros Estados que vejam os seus recursos fiscais afectados e, deste modo, os seus programas de acção política prejudicados.

3. DISTINÇÕES ENTRE AS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

As práticas fiscais podem ser consideradas prejudiciais, por serem medidas que deturpam, por si mesmas, a função fiscal para a qual foram originadas.

As principais e mais discutidas práticas fiscais prejudiciais são os paraísos fiscais e os regimes fiscais preferenciais.

A OCDE enuncia quatro factores para identificar um paraíso fiscal:

- Tributação inexistente ou insignificante dos rendimentos;
- Falta de uma troca efectiva de informações;
- Falta de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas;
- Ausência de actividade económicas substancial, o que redundará na atracção de investimentos por motivos estritamente fiscais.

Para identificar os regimes fiscais preferenciais, a OCDE enuncia igualmente quatro factores:

- Taxas de tributação efectivas nulas ou mínimas;
- Regimes de *ring fencing* (constitui uma limitação à capacidade dos contribuintes de consolidar os rendimentos ou as deduções para fins tributários entre diferentes actividades, projectos, ou áreas de licenciamento. O *ring fencing* tem implicações importantes para os fluxos de receita e os incentivos aos investidores);
- Falta de transparência quanto a aspectos legislativos e práticas administrativas;
- Falta de uma troca efectiva de informações relativamente aos contribuintes que beneficiam do regime.

As consequências da classificação de um território como paraíso fiscal não cooperante são:

- Figurar na lista dos paraísos fiscais não cooperantes;
- São-lhe aplicadas medidas sancionatórias pelos países da OCDE (“defensive measures”), como por exemplo: não concessão de deduções, isenções, créditos fiscais e outros benefícios às operações efectuadas com a jurisdição; aplicação de uma retenção na fonte relativamente a determinados pagamentos a favor de sujeitos passivos nela residentes; consagração da não dedução de custos para a constituição ou aquisição de sociedades na jurisdição, etc.

4. ESPÉCIES DE PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

A questão do recurso a *incentivos tributários* põe-se sobretudo quanto está em jogo o objectivo de atrair capitais ou investimentos.

Quanto às *reduções dos chamados impostos sobre a propriedade*, a vantagem que deles resulta para os investidores é a de poderem ser usufruídos mesmo na ausência de lucros.

Outro incentivo é a *isenção completa ou de redução de taxa do imposto sobre o rendimento das sociedades*, que em regra, se estendem por períodos de 1 a 20 anos (tax holidays).

As *deduções e créditos fiscais ao investimento* são preferíveis, em termos de eficiência, em relação às “férias fiscais”. São porém, incentivos, em regra, menos atractivos para os potenciais investidores.

Um caso complexo é o das *amortizações aceleradas*, porque por vezes é difícil determinar qual é o regime geral da depreciação e quais são os regimes especiais que dão origem ao benefício.

Amortizar significa reduzir de forma gradual uma dívida por meio de pagamentos periódicos.

A amortização acelerada é a aplicação dessa redução sobre um activo intangível a uma velocidade superior à sua vida útil.

A *redução ou eliminação das taxas de retenção na fonte* é um outro tipo de incentivos ao investimento estrangeiro, particularmente usado em sede de atracção das transferências de tecnologia. Terá, segundo alguns autores, a vantagem de promover a abolição de barreiras à livre circulação do capital e de acabar com uma discriminação contra o investimento externo.

5. CAUSAS DAS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

Globalização

A liberdade de trocas tornou-se um fenómeno de moda e levou à constituição de zonas de total liberdade económica, como é o exemplo da criação do mercado único entre os Estados Unidos e o Canadá, desde 1998, e do mercado único europeu, desde 1993.

Neste novo contexto, a ideologia da economia de mercado encontra-se numa fase de expansão e assiste-se à internacionalização dos mercados e da concorrência.

Caracteriza-se por um processo de integração económica crescente da economia mundial, impulsionado pelos seguintes factores:

- A liberalização do comércio internacional e dos movimentos de capitais;
- Aceleração do progresso tecnológico e advento da sociedade da informação.

A concorrência fiscal não teve o efeito de *reduzir* a matéria colectável, nem na UE, nem na OCDE. Pelo contrário, a proporção do PIB cobrada em impostos apresenta uma propensão regular para o aumento. Porém, o aumento da tributação global nos últimos dez anos foi marginal em comparação com os dez ou vinte anos precedentes e, na maioria dos Estados-Membros da UE, tem-se verificado uma redução desde 1996. Esta constatação sugere a possível conclusão de que a concorrência fiscal tem efectivamente "compensado" a tendência para o aumento dos impostos nos países de tributação relativamente elevada, gerando assim alguma convergência no interior da UE.

Os dados não apresentam qualquer tendência recente para um aumento mais acentuado dos impostos directos ou das contribuições para a segurança social que o nível de tributação em geral. No período de 1985-94 verificou-se, porém, no conjunto da UE, uma tendência para a deslocação da tributação do

factor trabalho para os outros factores de produção, apesar de não ser, de modo algum, a tendência de todos os Estados-Membros. A redução das taxas dos impostos sobre as sociedades tende a confirmar uma tendência média de deslocação do ónus fiscal de bases de tributação "móveis" para uma base "imóvel".

Por outro lado, a divergência de estruturas de tributação provoca acentuadas variações neste contexto. Por exemplo, países como a Dinamarca ou o Reino Unido baseiam-se relativamente menos nos encargos sociais que países como a França. Factores como estes podem facilmente explicar que a concorrência fiscal considerada como "nociva" em certos Estados-Membros possa não ser assim considerada em outros.

A própria resolução do Parlamento de 18 de Junho de 1998 reflecte esta análise e apoia, em geral, a abordagem da Comissão consubstanciada no "pacote Monti", ao salientar que o aumento da concorrência entre os sistemas fiscais nacionais é muito provavelmente *a consequência da maior transparência resultante da introdução da moeda única*, congratulando-se com uma concorrência fiscal benéfica entre os Estados-Membros enquanto instrumento de intensificação da competitividade de uma economia europeia confrontada com os desafios da globalização.

A necessidade de cooperação foi, não obstante, considerada como justificada quando o grau de concorrência provoca uma incapacidade potencial de colher plenamente os benefícios que a existência de um mercado único pode proporcionar em termos de crescimento e emprego em virtude da imposição ao factor trabalho de um ónus fiscal superior ao que é imposto ao capital mais móvel.

Diversos elementos dos sistemas fiscais podem potencialmente distorcer a concorrência, como, por exemplo:

- Os paraísos fiscais;

- A dupla tributação do rendimento, tanto das sociedades, como das pessoas singulares;
- A variação da definição de conceitos fiscais como o de matéria colectável, lucros e regras de registo contabilístico;
- A isenção de tributação sobre a remuneração da poupança de não residentes;
- A tributação de royalties e juros entre empresas associadas nos diferentes estados-membros;
- Incentivos fiscais públicos;
- Os problemas no domínio da tributação das sociedades abrangidas pelo código de conduta.

Existe um amplo conjunto de acordos para a supressão da "concorrência desleal" resultante da complexidade dos sistemas fiscais. Quanto mais complexo for um sistema fiscal, maior margem dá à evasão fiscal (ilegal) e maiores incentivos dá às sociedades para evitar os impostos (legalmente). O relatório do Parlamento critica energicamente a retirada do pacote Monti final das *"medidas concebidas para suprimir significativamente distorções na área da tributação indirecta"*.

Liberalização

Refere-se aos fluxos entre dois ou mais Estados-Nação. Tem por base actores nacionais, especialmente autoridades públicas nacionais. A liberalização das trocas tem sido a ideologia predominante.

Causas económicas

Os países subdesenvolvidos tendem a conceber benefícios fiscais, medidas cujo objectivo são atrair investimentos estrangeiros, o que pode suscitar uma concorrência nociva entre Estados.

União Económica e Monetária:

Sem uma política fiscal coordenada entre os Estados-Membros, a livre circulação de capitais pode favorecer a fraude transfronteiras. O desenvolvimento do mercado único e a introdução da moeda única:

- Deve eliminar os obstáculos de ordem regulamentar;
- Devem suprimir os riscos de câmbio e permitir reduzir o custo das transacções.

Os riscos de concorrência prejudicial em matéria fiscal aumentam num contexto mundial em que a inovação tecnológica e a globalização reforçam a mobilidade dos serviços e dos movimentos de capitais.

Quer isto dizer, fundamentalmente, que a perda pelos Estados do instrumento monetário e cambial e a rigidificação da política orçamental em virtude do Pacto de Estabilidade, tem como consequência que a economia europeia, se não criar novos instrumentos, não estará em condições de reagir adequadamente a choques carecidos de políticas de ajustamento.

6. CONSEQUÊNCIAS POTENCIAIS DAS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

INTRODUÇÃO

Neste capítulo procuraremos enunciar fenómenos potenciais que razoavelmente podemos entender como tendo em algum momento causa na adopção de práticas de concorrência fiscal internacional.

Foi com o recurso à doutrina, não apenas portuguesa e que na Bibliografia indicamos, que este rol foi elaborado. Apesar da doutrina em português não ser muita, encontrámos muitos elementos, nos quais nos baseámos, em relatórios de mestrados e artigos em sítios da Internet e revistas ou cadernos da especialidade.

Também com os cuidados devidos, acrescentámos um ou outro fenómeno cujo acréscimo pareceu-nos justificado e que, à data, não encontrámos na doutrina consultada.

Isto não significa, porém, que o rol destes fenómenos que aqui expomos esteja completo! Procurámos a maior compleição possível, não é exaustiva a recolha que fizemos e mesmo na bibliografia que a final indicamos, poderão ser encontrados elementos que completem o que neste trabalho se expõe.

O rol, será exposto, segundo uma classificação, de nossa responsabilidade que evidencia que os efeitos das práticas em causa projectam-se: nos Estados. Nos próprios que adoptam práticas de concorrência fiscal internacional, nas suas relações com outros Estados em particular e no âmbito das comunidades internacionais em que os mesmos integrem-se; e nas pessoas¹. Quanto a estas não só enquanto contribuintes e não só enquanto actuam sob as vestes de agentes económicos.

Aos fenómenos em que estas pessoas, actuam nas vestes de agentes económicos, classificámos como efeitos que se verificam nos mercados, ainda que o efeito que se anuncia só se verifique em momento anterior ao da chegada do agente económico em causa ao mercado.

Abandonamos a distinção entre efeitos considerados positivos para os próprios Estados que adoptam práticas de concorrência fiscal internacional e os efeitos

¹ Que não são Estados, nem organizações internacionais estabelecidas por Tratado.

considerados negativos para estes. Dado que esta distinção assenta numa consideração que pode revelar sensibilidades pessoais de quem classifica como tal, assim como também não consideramos esta distinção imprescindível para o entendimento dos fenómenos em causa.

Advertimos desde já que tomamos neste trabalho em diante, uma posição terminológica quanto á distinção das práticas de concorrência fiscal internacional, ditas, comumente, prejudiciais e as restantes, que na doutrina consultada não têm designação que possamos afirmar ser corrente.

Assim, no capítulo 7, do COMBATE ÀS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL, distinguiremos entre práticas de concorrência fiscal internacional censuradas e práticas de concorrência fiscal internacional não censuradas.

É certo que o combate é apenas contra as práticas de concorrência fiscal internacional censuradas, no entanto, admitimos que incorremos na falta de não identificarmos, com tanta clareza e expressividade, quais são as práticas de concorrência fiscal internacional não censuradas. Acontece que o princípio é o da soberania do Estado, que nos leva a concluir pela não censurabilidade de todas as práticas que, ao momento da sua adopção, não sejam censuradas.

Consideramos que o que está em causa nesta distinção de grande importância, sob a designação de prejudiciais, não são os efeitos das práticas, mas a valoração que as comunidades internacionais, nas quais os Estados em causa, integrem-se ou que os Estados com os quais coexistem, dão à prática em si mesma, ainda que nesta valoração se inclua, como dificilmente deixaria de ser, a susceptibilidade que a mesma em si encerra de produzir prejuízos a bens que estes que censuram, tutelam.

6.1 CONSEQUÊNCIAS POTENCIAIS DAS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL, PARA OS PRÓPRIOS ESTADOS QUE AS PRATICAM

6.1.1 Atracção de investimento directo estrangeiro. É a este efeito que se dirige, normalmente, as práticas de concorrência fiscal internacional. O investimento directo estrangeiro, por sua vez:

- Contribui para o aumento da eficiência do mercado local, pelo desbloqueamento, por exemplo, ao mercado local, dos chamados *bottlenecks* dos fornecedores internacionais;
- Introduce novo know-how no Estado Local;
- Dependendo da estrutura do mercado local, no que respeita à oferta, pode quebrar monopólios e contribuir para um mercado mais competitivo e eficiente;
- Por outro lado, pode contribuir para a criação de monopólios ou reforço dos existentes, ao diminuir as oportunidades no mercado local para as empresas mais pequenas e menos eficientes;
- Aproxima as empresas locais de nova tecnologia;
- Leva as empresas locais, de fornecimento e de distribuição, a adoptar técnicas e procedimentos, por exemplo, de inventário e de controlo de qualidade, de certa forma estandardizados ou correntes, internacionalmente;
- Aproxima as empresas locais, das técnicas de marketing a usar no mercado local e no mercado internacional;
- Aproxima as empresas locais de diferentes técnicas de financiamento;
- Promove o desenvolvimento económico local;
- Contribui para as receitas fiscais do Estado local;

É de esclarecer que a verificação destes efeitos dependem em parte, da vontade do estado revelada pela prática de concorrência fiscal internacional. Por exemplo, se a prática em causa, impede as empresas estrangeiras de actuar no mercado local, uma das vertentes do regime *ring fencing*, é mais difícil que se verifiquem alguns dos efeitos aqui enunciados.

Outro aspecto que é de esclarecer é que estes efeitos não dependem a longo prazo apenas dos instrumentos de concorrência fiscal internacional dos quais estes investimentos beneficiam.

6.1.1 Para os países em vias de desenvolvimento, um ritmo de desenvolvimento mais elevado, do que o proporcionado apenas por outros factores mais difíceis de disponibilizar para a atracção de capitais ou empresas estrangeiras motores de desenvolvimento. Assim a concorrência fiscal internacional, joga-se num plano que não exclui os Estados em vias de desenvolvimento, muito pelo contrário, são estes os que mais tendem a recorrer a estas práticas.

6.1.2 Para as regiões periféricas a concorrência fiscal internacional pode constituir um importante instrumento de convergência com o centro, na medida em que potencia as viagens da região para o centro e vice-versa, obriga à melhoria das comunicações dessa região com o centro o que leva, também, ao conhecimento mais cedo, nestas zonas, das novidades que se verificam no centro.

6.1.3 A aproximação espontânea dos sistemas fiscais.

O que por sua vez, favorece a integração económica internacional, a homogeneização das condições do mercado internacional, por exemplo, no âmbito da União Europeia;

6.1.4 Aperfeiçoamento dos sistemas fiscais.

- O efeito criativo da concorrência fiscal internacional, faz inovar e melhorar os sistemas fiscais;
- Do contacto com os sistemas dos outros Estados nasce, não apenas a cópia das melhores soluções e das mais eficazes, mas, a adaptação destas ao Estado.

6.1.5 Descida da taxa dos impostos.

Esta é mesmo considerada a virtude da concorrência fiscal internacional, especialmente, para a Europa, onde, acusam os economistas, as elevadas taxas de impostos, são consideradas verdadeiros entraves ao mercado em causa, potenciadoras de evasão fiscal e, em consequência, da estagnação ou mesmo diminuição do volume das receitas fiscais.

6.1.6 Pressão, maior, verificando-se a diminuição das receitas fiscais, no sentido da racionalização das despesas e de uma maior produtividade da máquina do Estado e o repensar da presença do Estado na Sociedade sob a sua soberania, no sentido da liberalização da mesma – diminuição da presença do Estado na Sociedade.

6.1.7 “Race to the bottom”. Círculo vicioso de descida dos impostos.

Para ser-se mais atractivo, baixa-se a taxa de imposto e para continuar, face à descida defensiva dos Estados com que os quais se concorre, tem de continuar a descer a taxa de imposto.

6.1.8 Diminuição da parcela da receita fiscal correspondente a determinado imposto cuja taxa foi reduzida e consequentemente pode projectar-se esta diminuição na receita fiscal total do Estado.

Os dados disponibilizados pela Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Económico – OCDE, permitem concluir que nas últimas três décadas, a receita fiscal, não tem diminuído, nos Estados membros, que tenham adoptado práticas de concorrência fiscal internacional, mas aumentado constantemente.

A parcela da receita fiscal correspondente à tributação sobre as empresas, tem-se mantido estável ao nível de 8% a 9%. Porém, a respeito aos indivíduos situa-se hoje, nos Estados membros, entre os 26% e os 27%.

Entre os Estados membros e os não membros, principalmente, entre os Estados em vias de desenvolvimento, verifica-se uma subida substancial da taxa do imposto sobre o consumo.

O que esclarece a partir destes dados, Reuven S. Avi-Yonah, num estudo sobre a concorrência fiscal internacional, é a deslocalização da carga fiscal para os contribuintes cuja capacidade contributiva releve de factores que revelam pouca ou nenhuma mobilidade, são estes, o trabalho, a terra, o consumo – este fenómeno está aqui enunciado no ponto 6.4.3 e 6.5.2.

6.1.9 Por outro lado, a diminuição da taxa fiscal pode levar á diminuição da evasão fiscal dos contribuintes residentes e por sua vez, possivelmente, mesmo ao aumento da parcela da receita fiscal daquele determinado imposto e por sua vez ao aumento da receita fiscal total do Estado.

Este efeito de diminuição da taxa fiscal e respectivas potenciais consequências, só é possível nas práticas de concorrência fiscal internacional que visam beneficiar também os residentes.

As práticas de ring fencing, no sentido em que só beneficiem os, considerados para o efeito, contribuintes não residentes, quer dizer, os residentes no território do Estado, mas numa zona restrita localizada, não permitem que se verifique este fenómeno.

6.1.10 Frustração do Estado que adopta práticas de concorrência fiscal internacional de não obter os resultados desejados.

A melhor política de concorrência fiscal internacional é a que estabelece objectivos a curto prazo e consegue antecipar-se aos Estados com níveis aproximados de competitividade, tendo em conta, o desenvolvimento do território em causa, o aspecto geográfico, entre outros.

A longo prazo, a prática de concorrência fiscal internacional adoptada, tende a ser perniciososa.

Dada a dificuldade de antecipar grandes resultados de desenvolvimento económico, o risco, inerente às práticas de concorrência fiscal internacional, aqui enunciado é, então, elevado.

6.1.11 Aumento da carga administrativa-fiscal na medida em que a prática de concorrência fiscal internacional estabelecida, exija um tratamento administrativo-fiscal distinto que importe maior peso para o erário público.

6.1.12 Erosão da neutralidade que se exige tradicionalmente aos sistemas fiscais.

A estratégia da adopção de práticas de concorrência fiscal internacional é que estas e o determinado sistema fiscal em que se integrem, se apresentem, decisivas para a decisão económica dos agentes económicos visados.

6.1.13 Violação do direito comunitário, pela distorção do mercado, entre os Estados membros da União Europeia, tutelado pelas normas de direito comunitário.

6.1.14 Falta de confiança por parte do Estado, para colaborar com outros Estados. Partindo do pressuposto de que os interesses dum Estado se prejudicados numa área tentarão ser compensados noutras.

A concorrência não se compadece, em princípio, com a coordenação entre os concorrentes. No entanto veja-se o aqui se escreve em 6.3.2.

6.1.15 Diminuição da soberania fiscal dos Estados, a favor da soberania fiscal que o ambiente concorrencial permite.

6.1.16 Diminuição da confiança dos contribuintes, que não beneficiam imediatamente das práticas de concorrência fiscal internacional, na justiça do sistema fiscal que os afecta.

6.1.17 Dumping social.

- Sentido ofensivo do Dumping Social. Redução estratégica premeditada dos padrões de protecção social para atrair investimento mediante a redução das taxas fiscais, ou seja, provocação da desnecessidade de certo nível de receitas fiscais ou provocação da possibilidade de taxas fiscais mais reduzidas.

- Sentido defensivo do Dumping Social, diminuição que incumbem ao Estado das prestações de bens e serviços para o bem-estar dos seus cidadãos. Visa a manutenção de uma posição de competitividade e de persistência, na política de concorrência fiscal internacional.

Nada impede que estes dois sentidos de Dumping Social, como pelo exposto se deduz, coexistam, em momentos distintos, na mesma política de concorrência fiscal internacional.

O Dumping Social Ofensivo é em si mesmo incongruente com qualquer prática de concorrência fiscal internacional. É certo que o sistema fiscal por si só não é determinante para localização de investimento directo estrangeiro. O nível de desenvolvimento das infra-estruturas sociais, boas estradas, portos modernos, aeroportos seguros, escolas de qualidade, centros de investigação de ponta, redes de distribuição eficientes, existência de mão-de-obra qualificada, tem inegável importância na decisão do potencial investidor directo estrangeiro.

Tome-se em consideração o fenómeno do Dumping Social Ofensivo conjugado com o fenómeno enunciado no ponto 6.1.10.

O Dumping Social é o fenómeno mas pernicioso que se pode verificar resultante das práticas de concorrência fiscal internacional. A longo prazo, tem inevitavelmente consequências negativas, se pensarmos, por exemplo, se o Estado descuidar na qualificação escolar dos seus cidadãos, sem que a Sociedade civil, por si, preencha a lacuna.

Acerca do Dumping Social, mesmo no contexto de estudos sobre a concorrência fiscal internacional, há quem se refira ao colapso do Estado-Providência.

Com recurso a dados estatísticos, podemos verificar que ao contrário do que se verifica nas taxas de imposto, a taxa da parafiscalidade, nomeadamente, para a segurança social, tem aumentado e situa-se actualmente entre os 18% e os 25%, por exemplo, entre os Estados membros da OCDE.

Até agora, nenhum Estado recorreu, relevantemente, ao Dumping Social, embora, alguns autores acusem o Reino Unido de ser a excepção, entre os Estados ocidentais. Todavia, é de considerar a afirmação de vários autores que

vão no sentido do Dumping Social tornar-se lugar comum na Europa, se os Estados europeus não souberem responder convenientemente aos desafios da globalização.

6.1.18 Favorecem as máfias e outras organizações criminosas que recorrem a facilidades permitidas por certas práticas de concorrência fiscal internacional que favorecem a obscuridade.

Estima-se que cerca de 600 000 a 1.5 biliões de dólares, que circulam em paraísos fiscais, sejam provenientes de mercados-negro.

6.2 CONSEQUÊNCIAS POTENCIAIS DAS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL, ADOPTADAS POR UM ESTADO E QUE SE VERIFICAM NOUTRO ESTADO

6.2.1 Aversão em colaborar com os Estados que tenham em vigor práticas de concorrência fiscal internacional, que visam o prejuízo dos seus interesses e principalmente, para com aqueles que mantenham em vigor práticas que efectivamente e claramente prejudicam os seus interesses.

6.2.2 Potencia a evasão e a fraude fiscal, entre os potenciais investidores estrangeiros visados pela prática de concorrência fiscal internacional.

6.2.3 “Braconnage”.

As práticas de concorrência fiscal internacional visam necessariamente a diminuição da matéria sobre a qual incide o imposto, nos outros Estados. “Braconnage”, num sentido amplo, significa a usurpação, por parte de um Estado, de base do imposto que se não fosse a prática de concorrência fiscal, pertenceria a outro Estado; num sentido restrito, limita-se à usurpação de base do imposto que a justo título pertenceria a outro Estado, ou seja, com causa na prática de concorrência fiscal internacional censurada.

6.2.4 Perda de investimento directo Estrangeiro por parte dos Estados, consideravelmente, melhor preparados para o receber, excepto no aspecto fiscal.

6.3 CONSEQUÊNCIAS POTENCIAIS DAS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL, QUE SE VERIFICAM NO ÂMBITO DAS COMUNIDADES INTERNACIONAIS

6.3.1 Censura ao Estado que tiver adoptado condutas censuradas pela comunidade internacional em causa.

6.3.2 Prejuízo da solidariedade entre alguns Estados e favorecimento da solidariedade entre outros.

Há práticas de concorrência fiscal que são estabelecidas entre dois ou mais Estados, que visam o favorecimento das políticas de concorrência fiscal de um deles.

As matching clauses, tax sparing ou crédito de imposto fictício, são exemplo de cláusulas que constam de convenções fiscais internacionais e que visam favorecer a política de concorrência fiscal de outro Estado, por outro lado, prejudica os que concorrem com este.

Estas cláusulas, são consideradas práticas de concorrência fiscal, adoptadas pelas partes da convenção em que as mesmas constam.

A coordenação entre os Estados no âmbito de políticas de concorrência fiscal internacional, é possível – se entendermos que os Estados coordenados entre si, não concorrem entre si mas com os que não fazem parte da coordenação.

6. 4 CONSEQUÊNCIAS POTENCIAIS DAS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL, QUE SE VERIFICAM NOS CONTRIBUINTES

6.4.1 Censura aos contribuintes que beneficiem de práticas de concorrência fiscal internacional, por parte dos outros. Conquanto estes sejam *free riders* no seu Estado de residência, pelos residentes deste Estado, na medida em que beneficiem estes como qualquer concidadão das despesas públicas para as quais procuram contribuir menos do que os restantes; *free riders*, no Estado onde localizam os seus investimentos, pelos residentes deste Estado, na medida em que beneficiem de despesas públicas por parte deste Estado e de outros esforços que este faça, que excedam a contribuição que efectivamente pretendeu proporcionar para o desenvolvimento económico local.

6.4.2 Censura ao Estado, por estar a preferir o investimento directo estrangeiro ao bem-estar dos seus cidadãos.

Aqui alertamos para o fenómeno de os residentes-contribuintes, censurarem o seu Estado de residência, por este, recorrendo ao erário público, constituído essencialmente com o contributo daqueles contribuintes, descuidar do bem-estar daqueles e apostar na atracção e manutenção de outros contribuintes, respectivamente, os potenciais e efectivos investidores directos estrangeiros.

Lembramos aqui o perigo da voraz e alucinante concorrência fiscal internacional, obnubilar que a atracção de investimento directo estrangeiro, deve ser, para o Estado, uma função que vise o bem-estar dos seus cidadãos, ou seja, não um fim em si mesmo.

6.4.3 Deslocação da tributação para os contribuintes cuja capacidade contributiva releve da sua relação com bens imóveis, ou a factores ditos imóveis, como o trabalho.

6.4.4 Prejudica o princípio da igualdade dos contribuintes dado que favorece aqueles que dispõem de elevada capacidade contributiva como as grandes multinacionais e prejudica os com menor capacidade contributiva.

6.4.5 Potencia a fraude e a evasão fiscal, entre os contribuintes-residentes.

6.5 CONSEQUÊNCIAS POTENCIAIS DAS PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL, QUE SE VERIFICAM NOS MERCADOS

6.5.1 Os fenómenos associados à localização do investimento directo estrangeiro, enunciados em 6.1.1.

6.5.2 Deslocação da tributação para o consumo.

6.5.3 Distorção no mercado.

É um aspecto da erosão da neutralidade fiscal.

A oferta beneficiada por práticas de concorrência fiscal internacional, terão por esse motivo, oportunidade de colocar as suas mercadorias a preços mais atractivos no mercado. A procura, por sua vez, preferirá estas mercadorias, que sem descurar da qualidade apresentam preços mais baixos.

6.5.4 A virtude da redução da taxa de imposto, para os mercados. Se um Estado baixa a tributação para ser fiscalmente mais atractivo do que outro e este outro fizer o mesmo, ganha o sujeito ao imposto que é menos tributado; ganha também o consumidor, se o preço no mercado da mercadoria que esse sujeito ao imposto coloca no mercado baixar em correspondência com a redução do nível de tributação.

O aumento do consumo é bom para a economia, lembremo-nos da teoria do multiplicador de Keynes.

6.5.5 Muitos economistas, afirmam que a Europa é uma zona de elevada tributação, esta reputação e proveito tem constituído uma das principais causas dos seus problemas macroeconómicos entendendo estes que seria útil uma descida estrutural do nível das taxas de tributação.

6.5.6 Ineficiência gerada pela localização do investimento directo estrangeiro, não no local economicamente mais favorável para a rentabilização daqueles recursos mas no local fiscalmente mais favorável;

6.5.7 Menor concentração do Investimento Directo Estrangeiro.

6.5.8 Planeamento fiscal internacional.

A eficácia do planeamento fiscal internacional aumenta com a integração económica em concomitância com a aproximação fiscal, ou seja, sem que se verifique homogeneização fiscal, mas consideráveis divergências de sistemas fiscais.

7. CASOS IDENTIFICADOS DE PRÁTICAS DE CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL E REACÇÃO CONTRA AS MESMAS NO ÂMBITO DE ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS

INTRODUÇÃO

Já tecemos algumas considerações sobre o presente capítulo, na introdução ao capítulo precedente.

Nos capítulos seguintes procuraremos enunciar segundo a entidade que censura as práticas de concorrência fiscal, os textos jurídicos e os meramente políticos que prevêm e dispõem sobre as práticas de concorrência fiscal internacional que censura e quais as consequências da adopção de práticas de concorrência fiscal internacional ali censuradas.

No capítulo 8, MEDIDAS ESTADUAIS UNILATERAIS E BILATERAIS CONTRA A CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL CENSURADA, enunciaremos, que não só no âmbito de Organizações Internacionais, multilateralmente, mas, também, unilateralmente, os Estados podem censurar práticas de Concorrência Fiscal Internacional.

No âmbito da Comunidade Europeia.

Relatório Ruding, do ano de 1992

A 25 de Outubro de 1990, os problemas da concorrência fiscal internacional, não eram tão sensíveis quanto hoje, mas conferia, Christiane Scrivener, então, membro da Comissão Europeia, ao Sr. Onno Ruding, presidente do comité de especialistas estabelecido para o efeito, no seguimento da Comunicação da Comissão “Guidelines on Company Taxation”, de 20 de Abril de 1990, o mandato de avaliar a importância da taxa fiscal sobre as empresas comerciais na Comunidade Europeia.

O Relatório é o resultado de dois anos de trabalho, deste comité e referiu-se às práticas de concorrência fiscal, à erosão da neutralidade fiscal daí resultante e os seus efeitos para os agentes económicos e em geral para a economia – nos capítulos 7 e 8.

Apesar das críticas que se fizeram às suas recomendações de harmonização do sistema fiscal dos Estados membros não terem sido bem recebidas, tendo sido publicado numa altura em que o princípio da subsidiariedade havia sido introduzido no texto do Tratado, o estudo pertence à história da harmonização e concorrência fiscal na Comunidade Europeia.

Tratado da Comunidade Europeia

Regime dos Auxílios de Estado, art. 87.º e 88.º

Desde o texto original do Tratado que instituiu a agora Comunidade Europeia, assinado em Roma, a 25 de Março de 1957, que integra-se na competência objectiva da Comunidade, nos limites da qual ela pode actuar, pelos órgãos e segundos os processos previstos nas normas de habilitação, a finalidade de alcançar um regime que garanta que a concorrência não seja falseada no mercado interno, art. 3.º, n.º1, g) e a aproximação das legislações dos Estados membros, na medida do necessário para o funcionamento do mercado comum, art. 3.º, n.º1, h).

A prossecução destas finalidades é tratada no âmbito dos Títulos VI e VII, sem prejuízo de, dado ser esta uma finalidade estrutural da Comunidade, ser prosseguida por disposições sistematicamente noutros Títulos.

Nos termos do art. 87.º, são em princípio, incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem 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 empresas.

Prevêem-se algumas excepções nos números seguintes deste artigo. No n.º 2 as excepções absolutas a esta proibição, no n.º3 as excepções que podem ser consideradas compatíveis com o mercado comum, mediante, normalmente, Decisão da Comissão. Neste sentido, importa tomar em atenção a posição que a Comunidade assumiu nas negociações do GATT, nomeadamente, na cimeira de Tóquio, de defesa de uma política de ajudas como instrumento utilizável pelos Estados-partes no desenvolvimento da sua política económica global, com especial incidência nas ajudas de destinadas à eliminação ou à diminuição das assimetrias regionais e nas ajudas destinadas a sectores económicos que devam ser recuperados com recurso a medidas aceitáveis de sustentabilidade do emprego e fomento de programas de investigação e desenvolvimento.

São compatíveis com o mercado comum, nos termos do n.º 2 do art 92º e n.º 3 do mesmo artigo do Tratado, por exemplo, os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais que não sejam discriminatórios quanto à

origem dos produtos, os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou outros acontecimentos extraordinários, os auxílios de natureza regional, etc.

De notar, em especial, que se prevê que os auxílios estatais destinados a favorecer o desenvolvimento económico de determinadas regiões devem ser, como refere o Código de Conduta, «proporcionais e orientados para os objectivos pretendidos», determinando-se ainda que, previamente à declaração de compatibilidades de um auxílio fiscal, a Comissão assegure que as medidas em causa contribuem para o desenvolvimento regional e correspondem a actividades locais.

Nos termos do art. 88.º, n.º3 a Comissão deve ser informada atempadamente dos projectos dos Estados membros relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. A regra é que qualquer Estado que queira instituir auxílio susceptível de ser considerado incompatível com o mercado comum, ou seja, todos, com excepção dos que se integrem, sem dúvida, nas excepções do n.º2, deve aguardar, por razões de segurança jurídica, pela autorização da Comissão para tal.

É importante conhecer os limites desta proibição do n.º1, dado que as medidas de concorrência fiscal que se integrem na previsão desta proibição são juridicamente proibidas e censuradas.²

Face à verificação de prática aqui proibida, a Comissão procederá segundo o procedimento especial previsto no art. 88.º, n.º1 e 2. Será segundo o procedimento previsto nos art. 88.º, n.º2, apreciado o auxílio em causa pelo Tribunal de Justiça e não segundo os procedimentos previstos nos arts. 226.º ou 227.º.

[Comunicação Sobre As Ajudas de Estado Relevantes à Fiscalidade Directa das Empresas, 98/C384/03, publicado no JOCE 98/C-384/03, a 10.12.1998](#)

A Comissão Europeia revela a necessidade de algum controlo comunitário sobre as práticas de concorrência fiscal que os Estados membros adoptem ou

² [Ver Acórdão do TJCE, de 15.03.1994, proferido no Proc. C387/92](#)
Ver Acórdão do TJCE, Proc. C-28/97, in JOCE C-338, de 08.11.97;

tenham adoptado, afirma, também, o claro aumento desta necessidade, após, a introdução da União Económica e Monetária e clarifica, para efeitos de transparência e de igualdade de aplicação, as medidas estatais que se subsumem à previsão da proibição geral de ajudas de Estado.

Clarificação esta prevista no ponto J do Código de Conduta, adoptado no Conselho Ecofin, de Janeiro de 1997, para que na respectiva medida, ficasse claro o que mudaria na perspectiva Comunitária sobre as ajudas de Estado.

Veja também: [Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social – Para Um Mercado Interno Sem Obstáculos Fiscais;](#)

Tratado da Comunidade Europeia

Art 96.º

Nos termos do art. 96.º, n.º1 se a Comissão verificar que a existência de uma disparidade entre as disposições legislativas, regulamentares ou administrativas dos Estados membros, falseia as condições de concorrência no mercado comum, provocando assim uma distorção que deve ser eliminada, deve proceder segundo um procedimento de consulta aos Estados membros nesta norma previsto.

Nos termos do n.º2, se desta consulta não resultar um acordo, que elimine a distorção em causa, o Conselho, sob proposta da Comissão, deliberando por maioria qualificada adoptará as directivas necessárias para o efeito, sem prejuízo da Comissão ou do Conselho exercerem para o efeito, outras competências previstas no Tratado.

As práticas de concorrência fiscal que não corresponderem aos elementos exigidos para o tratamento segundo o regime dos auxílios de Estado, poderão ser reguladas por este normativo. Nomeadamente, o Código de Conduta, poderia ter sido adoptado, segundo este normativo, se fosse querido ter-lhe conferido efeito vinculativo de direito comunitário.

Este normativo expressa bem, que, o que aqui está em causa, implicará o exercício de uma competência dos Estados e não da Comunidade. Se for uma competência da Comunidade por outra disposição do Tratado, essa deve prevalecer sobre esta.

É importante lembrar, que não obstante a tutela do mercado comum, aqui levar à previsão da adopção de directivas por maioria qualificada que visem a eliminação da distorção que deve ser eliminada, o princípio da subsidiariedade, no que respeita ao exercício do poder tributário, tem sido entendido no sentido de ser prerrogativa que cabe aos Estados membros e de não serem estes substituídos neste poder pela Comunidade. Impedindo então, o §2 do art. 5.º, a adopção de Directivas que violem esta prerrogativa que entende-se porquanto pertencer aos Estados membros.

Na [Comunicação da Comissão sobre a Política Fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos](#), de 23.05.2001, na sua página 9, refere que a Comissão vai procurar uma abordagem mais ambiciosa que o Código de Conduta, no que respeita à tributação directa sobre as empresas, problema este já identificado no relatório Ruding mas acrescenta, no limite da devida ponderação do princípio da subsidiariedade, que implica que no que respeita á fixação do nível de imposição, a competência é dos Estados membros.

Tratado da Comunidade Europeia

Art 97.º

O art. 97.º, n.º1, a fim de evitar a adopção ou a alteração de uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa por parte de um Estado-membro, prevê um procedimento de consulta à Comissão, por parte deste, para que esta lhe dirija uma recomendação das medidas adequadas, tendentes a evitar a distorção em causa.

A falta desta informação à Comissão, pode levar à apreciação desse comportamento do Estado-membro, pelo TJCE, nos termos dos art. 226.º e 227.º. Note que o Tratado prevê que se o Estado-membro em causa, não proceder em conformidade com a recomendação, não se evitará a distorção pedindo aos outros Estados membros que adaptem os seus ordenamentos jurídicos para um modo em que não se verifique a tal distorção.

Tratado da Comunidade Europeia

No âmbito da política económica, Art 99.º

Nos termos do art. 99.º, n.º3, o Conselho, a fim de garantir uma coordenação mãos estreita das políticas económicas e uma convergência sustentada dos comportamentos das economias dos Estados membros, verificará a compatibilidade das políticas económicas dos Estados membros, tendo em conta relatórios apresentados pela Comissão, com as orientações gerais das políticas económicas dos Estados membros, prevista no n.º2 deste artigo. Para o que os Estados membros deverão manter a Comissão informada das medidas importantes por eles tomadas no domínio das suas políticas económicas e quaisquer outras informações que considerem relevantes para o efeito.

Nos termos do n.º4, sempre que se verificar nesta apreciação do Conselho, que as políticas económicas dos Estados membros não são compatíveis com aquelas orientações ou que comprometem o bom funcionamento da União Económica e Monetária, o Conselho, deliberando por maioria qualificada, pode dirigir as recomendações que considerar necessárias ao Estado-membro em causa.

Segundo este normativo, que é pouco eficaz, para o objectivo que se quer alcançar, que é evitar que a implementação da União Económica e Monetária e a perda de poder monetário correspondente, propicie, aos Estados membros, o recurso a instrumentos de política económica, nomeadamente de cariz fiscal, para prosseguir práticas que levem a uma ainda menor convergência entre os sistemas de cada Estado membro.

O Código de Conduta, é um compromisso político, adoptado sob a forma de recomendação, em anexo às conclusões do Conselho ECOFIN, de 01 de Dezembro de 1997.

Prevê quais as medidas de concorrência fiscal que são censuradas pela Comunidade Europeia e visa:

- que os Estados-membros no seu âmbito de soberania, não as adoptem mais,
- que os Estados-membros procurem rever as que têm em vigor para medidas de acordo com este compromisso político,
- que os Estados-membros eliminem aquelas que se revelem insusceptíveis de adequação.

Prevê que os Estados membros promovam a aplicação do Código de Conduta no maior âmbito geográfico possível, inclusivamente, junto de Estados não membros.

Com o objectivo de prossecução de uma aplicação equilibrada e eficaz do Código, contém o mesmo, um convite do Conselho da União à Comissão para que esta reporte sobre a aplicação das normas do Código, bem como sobre a aplicação do regime dos auxílios de Estado de carácter fiscal.

É comumente criticado o Código de Conduta, por circunscrever-se à tributação directa sobre as empresas e não abranger no seu escopo a preocupação quanto à tributação directa sobre os particulares e por não ter contribuído para a clara definição de concorrência fiscal internacional, refere-se apenas às medidas estatais que possam influenciar a decisão de localização de actividades económicas na Comunidade.

Na Comunicação da Comissão sobre a política fiscal já mencionado, é afirmado que a conformidade ao Código de Conduta será apreciada para efeitos do art. 49.º do Tratado da União Europeia, cumprimento do *acquis communautaire* para a adesão de novos Estados.

Código de Conduta,

Relatório Primarolo, de 29.11.1999

O Código de Conduta, previu a criação de um grupo que avaliaria as medidas fiscais susceptíveis de serem abrangidas no âmbito de aplicação do Código de Conduta e ao qual incumbiria velar pelo fornecimento de informações úteis relativas a essas medidas e apresentar regularmente um relatório sobre as medidas estaduais analisadas. O grupo seria presidido por um representante de um Estado membro e os Estados membros juntamente com a Comissão designariam um representante de alto nível e um suplente para os representar.

O grupo, que inclui na sua composição técnicos das Administrações Fiscais dos Estados membros, reúne-se regularmente em, Bruxelas, desde a sua constituição e é então presidido pela Secretária de Estado do Tesouro do Reino Unido, depois Ministra do Orçamento do Reino Unido, Dawn Primarolo, aquando a elaboração do seu primeiro relatório, segundo o procedimento previsto no Código de Conduta, submetido, ao Conselho, para deliberação, a 29.11.1999 e por este mandado publicar na sua sessão de 28.02.2000.

O grupo, esclareceu os critérios previstos no Código de Conduta para a realização das suas tarefas, ou seja, para que identificasse uma prática censurada pelo Código e a incluísse como tal no relatório.

No relatório, em função de várias actividades económicas, elenca 66 medidas proibidas ou censuradas pelo Código de Conduta, que se repetem por vários Estados membros.

Para a elaboração deste relatório, além das informações prestadas pelos Estados membros, foi útil a colaboração de escritórios de advogados com sede nos diversos Estados membros.

Por iniciativa dos ministros dos Estados membros, em Maio de 1996, reafirmada pelos países do G7 no mesmo ano, em Lyon, o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, deu início às Sessões Especiais sobre a Concorrência Fiscal, que sob a co-presidência da França e do Japão, elaboraram o presente relatório.

Dividido em três capítulos, seguido de alguns anexos e um apêndice:

- No primeiro capítulo, traça um esboço das causas que fizeram com que este tema se tornasse hoje um dos mais relevantes;
- No segundo, distingue, entre as práticas de concorrência fiscal que censura, os Paraísos Fiscais dos Regimes Fiscais Preferenciais;³
- No terceiro, recomenda os meios aos quais os Estados membros devem recorrer na luta contra a concorrência fiscal prejudicial.

Deve-se assinalar este relatório da OCDE como um dos marcos da história da concorrência fiscal internacional, no âmbito da OCDE. Actual, claro e importante, nos dias de hoje, para o entendimento das práticas de concorrência fiscal internacional.

O Relatório reflecte que a OCDE, tal como a União Europeia, na mesma luta, procura, a promoção destas normas junto de Estados não membros.

Para conter a proliferação de práticas de concorrência fiscal censuradas, providencia um conjunto de linhas mestras e um calendário para os Estados membros da OCDE, identificarem, comunicarem ao Fórum criado segundo o Relatório e eliminarem, segundo as indicações deste Fórum, os aspectos do regime fiscal que tornavam a prática em causa censurada. Assim, regularmente, o Fórum, emite Relatórios de Progresso⁴ que evidencia as

³ Este tema é aqui desenvolvido no capítulo 3 deste trabalho «Distinções».

⁴ [Relatório de Progresso «The OECD Project On Harmful Tax Practices», do ano de 2004;](#)
[Relatório de Progresso «Towards Global Tax Co-operation», do ano de 2000;](#)

práticas de concorrência fiscal censuradas cujos aspectos a censurar foram eliminados, segundo as recomendações do Relatório.

Também prevê medidas que os Estados membros e os não membros podem adoptar unilateralmente ou bilateralmente, no âmbito de convenções internacionais, na luta contra a concorrência fiscal internacional.

No âmbito da Organização Mundial de Comércio,

Acordo Subsídios

O [General Agreement on Tariffs and Trade, data de 1947](#) e entrou em vigor a 01.01.1948 – hoje é parte integrante do [Acordo que Estabelece a Organização Mundial de Comércio, assinado em Marraquexe, a 15.04.1999](#) – contém procedimentos de consulta e de investigação para quando se verificarem distorções provocadas por medidas dos Estados-membros, contrárias aos objectivos do Acordo e como tal nele previstas, susceptíveis de distorcer o comércio mundial, quer dizer as trocas internacionais. Estas investigações podem resultar em recomendações por parte de órgãos próprios da OMC.

Este acordo vem no seguimento do [Agreement on Interpretation and Application of Articles VI, XVI and XXIII](#), negociado na ronda de Tóquio, que prevê na lista ilustrativa de medidas consideradas subsídios, apresentada em anexo, especiais práticas de concorrência fiscal internacional.

Contém uma definição de subsídios e de três tipos de medidas proibidas:

- Se algum Estado parte identificar que tem alguma medida do primeiro tipo, na sua órbita de soberania, deve imediatamente eliminá-la;
- As medidas do segundo tipo são os subsídios accionáveis, é elemento desta proibição a existência de prejuízo sério por parte de outro Estado parte, estabelece, também, uma presunção de prejuízo sério, verificada a medida proibida deve eliminar a medida ou revê-la para outra que não produza os efeitos adversos;
- O terceiro tipo de medida proibida, são os subsídios não accionáveis, envolvem assistência a investigação industrial e assistência a regiões desfavorecidas, se um Estado parte verificar que outro adoptou medidas deste tipo deve procurar que a Organização emita uma recomendação sobre a questão.

O acordo reconhece que as medidas consideradas subsídios podem ter um papel importante nas economias dos estados em desenvolvimento e na transformação de economias centralizadas para economias de mercado e prevê, consoante a graduação do estado de desenvolvimento do Estado, desde exceções á disciplina prevista até à aplicação diferida da mesma.

Soft Law

O Relatório de 1998, da OCDE sobre a Concorrência Fiscal Internacional, o Código de Conduta e as normas citadas da Organização Mundial de Comércio, são compromissos políticos.

O carácter jurídico das suas normas é discutível, na verdade, para o cumprimento das suas normas, não se prevê o recurso à coercibilidade. Nem tem a OCDE ou a OMC, sobre os Estados seus membros, qualquer competência que os subordine, o que é característico das organizações internacionais de cooperação. Quanto ao Código de Conduta, havendo a alternativa de propor a sua aprovação como Directiva, acto jurídico vinculativo da Comunidade Europeia, foi, adoptado, sob a forma de acto da Comunidade Europeia não produtor de efeitos vinculativos de direito comunitário.

A dita *soft law*, é uma recente categoria de normas internacionais, actualmente, muito em voga, pelos méritos obtidos na prossecução dos objectivos políticos internacionalmente estabelecidos.

Na [Comunicação da Comissão sobre a Política Fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos](#), de Maio de 2001, é afirmado no respectivo ponto 4.3 que a experiência da *soft law*, como o Código de Conduta, pode constituir um meio suplementar de progredir no domínio fiscal e não só. Ainda acrescenta que o recurso a abordagens, passo a citar: «não-legislativas ou a soluções jurídicas não vinculativas poderá revelar-se especialmente eficaz nos casos em que exista um fundamento jurídico sólido (Tratado ou jurisprudência do Tribunal de Justiça). Nesses casos, instrumentos como as comunicações, as recomendações, as linhas directrizes e os documentos interpretativos poderão orientar os Estados-Membros na aplicação dos princípios do Tratado, bem como favorecer a rápida eliminação dos obstáculos ao mercado interno. O recurso a tais instrumentos também pode, pelo menos em certa medida, resolver o problema da acima referida assimetria da abordagem legislativa. Efectivamente, estes instrumentos podem identificar potenciais problemas jurídicos e indicar estratégias para os resolver, evitando assim conflitos jurídicos ou mesmo acções judiciais. Podem igualmente contribuir para o

desenvolvimento de novas regras fiscais, quando o Tribunal considere ilegais as antigas regras.

«O inconveniente do recurso a normas jurídicas não vinculativas reside no facto de as mesmas poderem exigir recursos importantes e de não serem directamente aplicáveis em termos jurídicos.»

Ainda que o seu cumprimento esteja á mercê da voluntariedade dos seus sujeitos, é inegável que se verifica alguma coacção, nomeadamente, do ambiente de concorrência internacional; da pressão dos pares cujo poder de persuasão é tanto maior quanto a interdependência e a vulnerabilidade dos mesmos aos *spillovers* dos vizinhos; e do medo de ficar para trás. Os méritos da *soft law*, explicam-se, em comunidades internacionais não muito extensas, com alguma homogeneidade e, principalmente, depois dos anos 90, com o triunfo do liberalismo e a maior internacionalização da economia e a evidência, então, da globalização.

A *soft law*, tem-se revelado adequada à conformação dos seus sujeitos aos objectivos previstos. Parece que se verifica que a conformação à *soft law*, é um modo dos Estados seus sujeitos, lidarem com a globalização e puderem acompanhar a rápida evolução da comunidade internacional em que se integram.

Pode-se afirmar que as normas do Relatório da OCDE, do Código de Conduta e as citadas da Organização Mundial de Comércio, enquadram-se nesta categoria.

8. a) MEDIDAS ESTADUAIS UNILATERAIS CONTRA A CONCORRÊNCIA FISCAL
INTERNACIONAL CENSURADA QUE DIRIGEM-SE AOS ESTADOS QUE AS PRATICAM

Exigência de informações sobre transações efectuadas por entidades estrangeiras, aos Estados onde se localizem estas transações.

Exigência de informações ao Estado, que adopte prática de concorrência fiscal censurada, sobre os rendimentos, de contribuintes residentes, que beneficiem dessa prática.

Exigência de informações aos Estados que proporcionem benefícios aos contribuintes a partir de prática de concorrência fiscal censurada, das condições que exige para a atribuição do benefício e quais os benefícios que oferece.

Accionamento dos procedimentos internacionais, contenciosos ou meramente políticos, que visam sancionar o incumprimento das normas violadas com a prática de concorrência fiscal censurada.

Censura aos Estados por adoptarem práticas de Concorrência Fiscal Internacional.

8.b) MEDIDAS ESTADUAIS UNILATERAIS CONTRA A CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL QUE O ESTADO CENSURE QUE DIRIGEM-SE AOS CONTRIBUINTE

A negação dos Estados em evitar a dupla tributação Internacional no que respeita à tributação de empresas estabelecidas em zonas fiscais censurados.

A aplicação de uma taxa de retenção na fonte relativamente a determinados pagamentos a favor de sujeitos passivos que beneficiam de regimes fiscais censurados.

Incluir na base do imposto do contribuinte residente os seus rendimentos localizados em regimes fiscais censurados.

Imputar aos contribuintes residentes, sócios de sociedade com lucros que beneficiam de práticas de concorrência fiscal internacional censuradas.

Regras estaduais específicas para as empresas que actuam no estrangeiro em geral, ou seja normas sobre Controlled Foreign Companies, e em especial normas fiscais para aquelas que no estrangeiro beneficiam de práticas de concorrência fiscal censuradas.

Restrição da dedução fiscal de pagamentos feitos a entidades que beneficiam de regime fiscais censurados.

9. MEDIDAS ESTADUAIS BILATERAIS CONTRA A CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL QUE OS ESTADOS INTERVENIENTES CENSURAM

Modificação das convenções sobre matéria fiscal para que estas não permitam que beneficiem das suas normas entidades que beneficiam de regimes fiscais censurados.

Estabelecimento de cláusulas anti-abuso e que impeçam por si mesmas o treaty-shopping, nas convenções internacionais sobre dupla tributação internacional.

Procura de coordenação e harmonização como meio de obviar aos efeitos danosos que a concorrência fiscal sem esta provoca, tais como a redução defensiva das taxas até ao absurdo.

10. BIBLIOGRAFIA

- “A Concorrência Fiscal no Mundo Globalizado“, Gazeta Mercantil, de 03/02/2000, originalmente publicado na revista The Economist - <http://www2.mre.gov.br/unir/webunir/RESENHAS/Rel00/ru0172000.html>;
- Anastácio, Gonçalo Gentil, “Concorrência Fiscal”, 1998, Relatório de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa;
- Anastácio, Gonçalo Gentil, “Disciplina e Federalismo Orçamental na Zona Euro”, Setembro de 1998, Relatório de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa;
- Avi-Yonah, Reuven S., “Globalization, Tax Competition and The Fiscal Crisis of The Welfare State”, Primavera de 2000; Vide: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=208748;
- Cardoso, Eduardo Proft, “Federalismo Financeiro e Descentralização”, 2004, Relatório de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa;
- Caroppo, Maria Flavia Ambrosanio and Maria Serena, “Eliminating Harmful Tax Practices in Tax Havens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Haven Reforms” - <http://www.ctf.ca/PDF/05ctj/05ctj3-ambrosanio.pdf>;
- Centro de Estudos Fiscais, “Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património – Versão condensada”, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 197, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa – 2006;
- Christensen, John, “Harmful tax Practices: Who Wins, Who Loses” Http://www.finanzmaerkte.org/cd/texte_abc/c/christensen_tax_practices.pdf;
- Código de Conduta, “Rapport du Groupe "Code de conduite" (Fiscalité des Entreprises) ”, submetido ao Conselho ECOFIN a 29.11.1999, também conhecido

Relatório Dawn Primarolo,
http://ec.europa.eu/comm/taxation_customs/resources/documents/primarolo_fr.pdf

;

- Comissão Europeia, “Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social – Para Um Mercado Interno Sem Obstáculos Fiscais”, 23.10.2001;
- Comissão Europeia, “Communication de la Commission sur l'application des Règles Relatives Aux Aides d' état aux Mesures Relevant de la Fiscalité Directe des Entreprises“, *Journal officiel des Communautés Européennes* (98/C 384/03) - http://europa.eu.int/eur-lex/pri/fr/oj/dat/1998/c_039/c_03919980206fr00020018.pdf;
- Comité Económico e Social Europeu, “A política fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos”, *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* n° C 48/18 de 21/02/2002;
- Comité Económico e Social Europeu, “A fiscalidade na UE: princípios comuns, convergência das normas fiscais e possibilidade de votação por maioria qualificada”, *Jornal Oficial da União Europeia*, (2004/C 80/33), de 30.03.2004;
- Comité Económico e Social Europeu, “Uma base de incidência comum consolidada para a tributação das sociedades na UE”, *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* n° C 88/48 de 11/04/2006, http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/pt/oj/2006/c_088/c_08820060411pt00480053.pdf;
- Comunicação à Imprensa da 2587.^a sessão do Conselho de Assuntos Económicos e Financeiros, Luxemburgo, 2 de Junho de 2004;
- Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, “A política fiscal da União Europeia - prioridades para os próximos anos”, Julho de 2001; http://europa.eu.int/comm/employment_social/social_protection/docs/com362-2001_pt.pdf;

- Conselho, “Conclusions of The Ecofin Council Meeting, 1 December 1997, concerning tax policy”, *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* n.º C 2/1, de 06.01.1998;
- Costa, Elisabete Pinto da, “Concorrência Fiscal Internacional - Um fenómeno à escala mundial”, Tese de Pós-Graduação, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2004/2005;
- Cougin, Robert, “International Residence and International Taxation”, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002;
- Dwyer, Terry, ”Harmful tax competition and the future of offshore financial centres, such as Vanuatu” - <http://www.freedomandprosperity.org/dwyer-11-00.pdf>;
- Embalo, Aníbal Alerba Gomes, “Regionalização Financeira”, 2004, Relatório de Aperfeiçoamento Conducente ao Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa;
- Eur-Lex, Versão Consolidada do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, http://europa.eu.int/eur-lex/pt/treaties/selected/livre2_c.html;
- Ezquero, Teodoro Cordon, “Manual de Fiscalidad Internacional”, instituto de Estudios Fiscales, 2004;
- Franco, Sousa, Professor Doutor, “Princípios e Orientações Vigentes na União europeia em Matéria Fiscal”, *Cadernos Técnica Fiscal*, n.º 393, págs. 92 a 94;
- Gunn, Alan, e Word, Levy D., “Federal Income Taxation”, 5.ª edição, American Casebook Series, 2002;
- Hackly, Christophe, “Rationalité Économique et Decisions Fiscales”, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1987;
- <http://rru.worldbank.org/PapersLinks/Policies-Attract-Foreign-Direct-Investment/>;

- <http://www.wto.org>:
 - The Text of The General Agreement On Tariffs and Trades, 1947;
 - General Agreement On Tariffs and Trades, 1994;
 - Agreement On Interpretation And Application Of Articles VI, XVI And XXIII Of The General Agreement On Tariffs And Trade;
 - Agreement Establishing The World Trade Organization;
 - Agreement On Implementation Of Article Vi Of The General Agreement On Tariffs And Trade 1994;
 - Agreement On Subsidies And Countervailing Measures;

- Kirchhof, Paul, e Jahner, Moris, e Raupach, Arndt, e Rodi, Michael, “International Comparative Taxation – Essays in Honour of Klaus Vogel” – Series on International Taxation, n.º 26, Kluwer Law – International, 2002;
- . Duet, Hugh J., “Tax Competition: What (if anything) to do about it”;

- Kramer, Helmut, “Economic Aspects os Tax Coordination In The European Union”, in Tax Competition and Co-ordination of Tax Policy in The European Union, Österreichisches Institut Für wirtchfts Forschung, Viena, Julho de 1998;

- Malherbe, Jacques, “Harmful Tax Competition and The Future of Financial Centres in The European Union”;

- Martins, Manuel, “Auxílios de Estado no Direito Comunitário”, Centro de Informação Europeia Jacques Delors e Principia, 2001;

- Neves, Arnaldo Gabriel Rico da Costa, “Comércio Internacional e Fiscalidade”, 2004, Relatório de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa;

- OCDE, “Concurrence Fiscale Dommageable - *Un problème mondial*”, 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/32/43/1904200.pdf>;

- OCDE, “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”, 2004 - <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>;

- OCDE, “Toward Global Tax Co-operation – *Progress In Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*”, 2000, <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf>;
- Parlamento Europeu, “Coordenação Fiscal e Paraísos Fiscais”, de 17.07.2000;
- Parlamento Europeu, Resolução sobre a comunicação da Comissão "Um pacote de medidas contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal na União Europeia" (COM(97)0564 C4-0333/98) - *Jornal Oficial n.º C 210 de 06/07/1998 p. 0227*;
- Pinto, Carlo, “Eucotax Séries on European Taxation – Tax Competition and E.U. Law, Kluwer Law International, 2003;
- Pires, Manuel, “Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento”, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1984;
- Ribeiro, Márcio, “Concorrência Fiscal Desleal”, 2003/2004, Relatório de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa;
- Richard Salsman, “The Alleged Harm Done By Tax Havens”, September 1, 2002, <http://www.capmag.com/article.asp?ID=1828>;
- Rohatgi, Roy, “Basic International Taxation”, Kluwer Law International, 2002;
- Santos, António Carlos dos, “Auxílios de Estado e Fiscalidade”, Almedina, 2003;
- Tessler, Leonardo Gonçalves, “As vias Internacionais de Combate à Concorrência Fiscal Prejudicial”, Lisboa, 2004, Relatório de Mestrado;
- Uckmar, Victor, “Corso di Diritto Tributario Internazionale”, CEDAH, 2002;