



**Universidade de
Aveiro**
2017

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração da Universidade de Aveiro

**ANA CLÁUDIA
ROSA CAETANO**

**INSTRUMENTOS DE COMBATE AOS PARAÍSO
FISCAIS PELA OCDE E UE**



**Universidade de
Aveiro**
2017

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração da Universidade de Aveiro

**ANA CLÁUDIA
ROSA CAETANO**

**INSTRUMENTOS DE COMBATE AOS PARAÍSO
FISCAIS PELA OCDE E UE**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, Professor Adjunto da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho à minha avó Rosa que tanto amo.

o júri
presidente

Prof. Doutor João Francisco Carvalho de Sousa
professor Adjunto, Universidade de Aveiro

Prof. Doutor Luís Filipe Marinho Lima Santos
professor Coordenador, Instituto Politécnico de Leiria

Prof. Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz
professor Adjunto, Universidade de Aveiro

agradecimentos

A conclusão desta dissertação representa o meu percurso final nesta Instituição. Foram muitas horas de pesquisa, estudo, reflexão e trabalho. Este trabalho só foi possível graças ao apoio de algumas pessoas do qual quero agradecer.

Ao meu orientador, Professor Sérgio Cruz, por ter aceitado a orientação da presente dissertação, já em cima da hora, pelo apoio e confiança e, pela sua disponibilidade que sempre mostrou na evolução deste trabalho.

Aos meus pais. É a eles que devo toda a minha formação e educação.

Sem o apoio deles isto não seria possível.

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

palavras-chave

Paraísos fiscais, regimes fiscais preferenciais, concorrência fiscal, OCDE, UE.

resumo

Com a atual crise económica e financeira global, criam-se novas oportunidades às Organizações Internacionais e Governos, para combater não só, os paraísos fiscais, mas também muitos centros financeiros não cooperantes. A presente dissertação tem como objetivos distinguir paraíso fiscal de regime fiscal preferencial e analisar os instrumentos utilizados pela OCDE e pela UE no combate aos paraísos fiscais. O desenvolvimento do trabalho assenta numa metodologia qualitativa, de cariz exploratório. Neste tema são abordadas questões fundamentais como: a importância da concorrência fiscal e as reações da OCDE, o conceito de paraíso fiscal e a sua classificação, a legislação portuguesa, as diferenças entre paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais e é efetuada uma breve abordagem à Zona Franca da Madeira. Por último, é feita uma análise dos mecanismos de combate à evasão e fraude fiscais realizados pela OCDE e pela UE, que têm feito um excelente trabalho, principalmente nas trocas automáticas de informações a nível fiscal. Estas jurisdições de baixa tributação, cada vez mais organizadas e especializadas contribuem significativamente para o aumento da desigualdade entre países, prejudicando os sistemas fiscais de cada Estado.

keywords

Tax havens, preferential tax regimes, harmful tax competition, OECD, EU

abstract

With the current global economic and financial crisis, new opportunities are created for international organizations and governments to combat not only tax havens but also many non-cooperative financial centers. The present dissertation aims to distinguish tax haven from preferential tax regime and to analyze the instruments used by the OECD and the EU to combat tax havens. The development of the work is based on a qualitative, exploratory methodology. This topic addresses fundamental issues such as: the importance of tax competition and OECD reactions, the concept of tax haven and its classification, Portuguese legislation, differences between tax havens and preferential tax regimes and a brief approach to the Zone Franca of Madeira. Finally, an analysis is made of the OECD and EU anti-avoidance and tax fraud mechanisms, which have done an excellent job, especially in the automatic exchange of tax information. These increasingly organized and specialized low-tax jurisdictions contribute significantly to increasing inequality between countries, hampering the fiscal systems of each state.

ÍNDICE

ÍNDICE.....	i
ÍNDICE DE ABREVIATURAS	ii
ÍNDICE DE TABELAS.....	iii
ÍNDICE DE FIGURAS	iii
Introdução	1
1. Concorrência fiscal internacional	5
1.1. A crescente importância da Concorrência Fiscal.....	5
1.2. Reações no seio da UE e na OCDE	7
2. Paraísos Fiscais	11
2.1. Definição.....	11
2.2. Legislação portuguesa.....	13
2.3. Classificação dos Paraísos Fiscais	19
2.4. Caracterização de Paraísos Fiscais e Regimes fiscais preferenciais	20
3. Combate aos paraísos fiscais pela OCDE e UE.....	25
3.1. OCDE	26
3.1.1. Relatório da OCDE.....	26
3.1.2. Fórum da OCDE	31
3.1.3. Acordo de Troca de Informações Fiscais.....	36
3.1.4. Plano de Ação BEPS	39
3.1.4.1. Legislação Portuguesa.....	40
3.1.5. Automatic Exchange Of Information.....	43
3.1.6. Common Reporting Standard (CRS).....	48
3.2. União Europeia.....	50
Conclusão	55
Referencias Bibliográficas	61
Anexos.....	64

ÍNDICE DE ABREVIATURAS:

AEOI – Automatic Exchange Of Information

AT – Autoridade Tributária

BEPS – Erosion and Profit Shifting Action Plan

CIRC – Código de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

CRS – Common Reporting Standard

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

ECOFIN – Economic and Financial Affairs Council

EUA – Estados Unidos da América

FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act

FATF – Financial Action Task Force

FMI – Fundo Monetário Internacional

G20 – Grupo dos 20

G7 – Grupo dos 7

G8 – Grupo dos 8

IRC - Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

UE – União Europeia

ZFM – Zona Franca da Madeira

ÍNDICE DE TABELAS:

Tabela 1 – Países que constam da lista de 2016.....	17
Tabela 2 - Principais características de um Paraíso Fiscal	21
Tabela 3 – Identificação e características de Regime Fiscal Preferencial	22
Tabela 4 – Utilizações legais e ilegais dos Paraísos Fiscais.....	23
Tabela 5- Recomendações OCDE relativas à legislação e práticas nacionais.....	27
Tabela 6- Lista dos Regimes Fiscais Preferenciais em 1998.....	32
Tabela 7 - Lista dos Paraísos Fiscais em 1998	33
Tabela 8 - Medidas do G-8 para garantir que os benefícios pretendidos pelo G-20 sejam executados	39
Tabela 9 - Avaliações gerais para as jurisdições em que a fase 2 foi concluída.....	45
Tabela 10 - Jurisdições membro que se comprometeram com a implementação do padrão AEOI .	47
Tabela 11 – Lista de países que implementarão o Modelo CRS	49
Tabela 12.....	64
Tabela 13	67

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 Processo de revisão por pares do Fórum Global.....	44
---	----

Introdução

Nos dias de hoje, o fenómeno da concorrência fiscal tem sido um grande problema para a sociedade. Porém nem sempre foi assim. Rahn (2002a) refere que economistas, como James Buchanan, defendem a concorrência entre governos, porque traz mais benefícios que prejuízos.

Com a globalização, a evasão e fraude fiscal têm sido uma das principais preocupações da União Europeia (UE) e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), visto que estes problemas podem ter dois níveis: nacional e internacional. A nível nacional, prejudica a arrecadação de receita fiscal, porque a fuga ao imposto é um problema que se vive em muitos países. Já a nível internacional, traz consequências ainda mais graves, com o deslocamento de capitais para países de menor ou até mesmo inexistência de qualquer tipo de tributação, prejudicando o desenvolvimento da economia na maioria dos Estados, devido ao aparecimento de jurisdições denominadas de paraísos fiscais e de regimes fiscais preferenciais.

Estes dois tipos de jurisdição são muitas vezes comparadas como tendo o mesmo desígnio, mas segundo Silva (2012), os regimes fiscais preferenciais distinguem-se pelo seu interesse e participação na adoção de práticas no combate à concorrência fiscal prejudicial. Já no que diz respeito ao paraíso fiscal, é considerado como um território com um regime fiscal mais favorável (aos contribuintes, quer sejam singulares ou coletivos), àquele que se pratica no país de origem (Silva, 2014). Os paraísos fiscais existem há muito tempo, todavia, devido aos escândalos que têm acontecido nestes últimos anos, como por exemplo o “*Swiss Leaks*” e o “*Panama Papers*”, e à sua rápida divulgação pelos meios de comunicação, têm sido tema de destaque.

A OCDE tem trabalhado nesta problemática desde 1998, quando publicou o seu primeiro relatório designado: “*Harmful Tax Competition: an emerging global issue*”, que teve como principal foco o combate à concorrência fiscal de cariz prejudicial nos países com baixa ou nula tributação e com sigilo bancário (Dourado, 2017).

Objetivos e relevância do estudo

A elaboração deste trabalho assenta em dois objetivos:

- Distinguir paraíso fiscal de regime fiscal preferencial;
- Analisar os instrumentos utilizados pela OCDE e pela UE no combate aos paraísos fiscais.

Deste modo pretendemos que esta dissertação contribua para ajudar a uma melhor compreensão de temas como a concorrência fiscal, os paraísos fiscais e os regimes fiscais preferenciais, bem como das medidas desenvolvidas pela OCDE e pela UE no combate à fraude e à evasão fiscal, de forma a aumentar a transparência fiscal. Sempre que se mostre pertinente abordamos a legislação fiscal portuguesa, de modo a se conhecer enquadramento destas matérias no nosso país.

Metodologia do objeto de estudo

No desenvolvimento deste trabalho, optámos por uma metodologia qualitativa de cariz exploratório.

Estrutura da dissertação

Para alcançar os objetivos propostos, este trabalho divide-se em três capítulos. Numa primeira parte, pretende-se entender qual a importância da concorrência fiscal e de que forma pode assumir diferentes vertentes, de modo a ser considerada prejudicial (Tavares, 2011). Ainda no capítulo um, é feita uma análise da evolução da concorrência fiscal bem como as reações por parte da OCDE.

No segundo capítulo dá-se ênfase ao nosso objeto de estudo – os paraísos fiscais – apresentando variadas definições, segundo a opinião dos autores, visto que, como iremos poder verificar, o conceito não é claro. Abordaremos como estes são classificados e identificaremos as diferenças existentes entre paraíso fiscal e regime fiscal preferencial. Ainda neste capítulo tentaremos justificar a consideração da Zona Franca da Madeira (ZFM) como um regime fiscal preferencial e não como um paraíso fiscal.

No último capítulo, serão desenvolvidos os trabalhos realizados pela OCDE, nomeadamente o Fórum Global, que está a ter um papel fundamental na luta contra a fraude e evasão fiscal, implementando, no ano de 2000, o modelo de transparência e troca de informações para fins

fiscais (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for tax purposes*) (OCDE, n.d.). Também iremos dar relevo aos modelos criados nos anos seguintes: *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAs); *Erosion and Profit Shifting Action Plan* (BEPS); *Automatic Exchange Of Information* (AEOI); *Common Reporting Standard* (CRS), explicando de uma forma breve o seu objetivo e contributo. Por último, abordaremos o papel da União Europeia nesta luta, que tem como objetivo o aumento da transparência e a troca automática de informações.

O nosso trabalho será finalizado com a apresentação das principais conclusões e com a sugestão de pistas para investigação futura.

1. Concorrência fiscal internacional

O fenómeno da concorrência fiscal internacional tem sido um tema constantemente debatido nos dias de hoje, principalmente na OCDE e na UE. Com a economia cada vez mais globalizada, a concorrência fiscal internacional mostra-se cada vez mais prejudicial para a maioria dos países com elevadas tributações, porque observam que as suas empresas desenvolvem mecanismos de poupança fiscal e até se deslocam para outros territórios com níveis de tributação mais baixos e com regras fiscais muito mais atrativas. Essas regras fiscais adotadas por países de baixa tributação tendem a praticar uma concorrência fiscal desleal para com os outros Estados. Este tem sido um problema em constante crescimento na economia global (Tavares, 2011).

1.1. A crescente importância da Concorrência Fiscal

O fenómeno da concorrência fiscal é muito antigo e era visto como algo positivo na economia (Tibeout, 1956, citado por Costa, 2010). Para Santos (2015), existem dois tipos de concorrência fiscal: i) a passiva, em que há uma interação dos sistemas tributários domésticos, incitando, por vezes, a distorções da concorrência e reduções da receita arrecada; e ii) a ativa, pelo qual os Estados praticam uma baixa tributação, criando incentivos para atrair novas empresas, mas, também, para evitar a saída de outras.

Para Tavares (2011), a concorrência fiscal pode ocorrer entre Estados/jurisdições (que pode ser também entre administrações autónomas do próprio Estado) e entre sistemas ou políticas fiscais. A “concorrência ou competição fiscal é a concorrência associada à competitividade dos países e da atratividade dos territórios” (p. 26).

Segundo Santos (2002), citado por Tavares (2011), não há uma definição clara da concorrência fiscal, podendo esta ser distinguida em diferentes vertentes. Segundo a autora, a concorrência fiscal pode ser distinguida de duas formas: i) concorrência fiscal vertical, que acontece entre duas jurisdições no mesmo território, mas com diferentes níveis de decisão, como “ (...) por exemplo a concorrência entre uma Organização Supranacional e os EM (...)” (p. 25); e ii) a concorrência fiscal horizontal, que resulta entre duas jurisdições, que se encontram no mesmo grau de decisão num mesmo território, como é exemplo a concorrência que existe entre Portugal e Espanha.

Para compreender melhor a evolução da concorrência fiscal, precisamos de definir alguns conceitos importantes, sendo eles: evasão fiscal, elisão fiscal e fraude fiscal.

Os dois primeiros conceitos tendencialmente confundem-se. Segundo Sanches (2006) a evasão fiscal aparece como forma de designar aquilo que se entende por planeamento fiscal ilegítimo, que se traduz em "qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras de ordenamento jurídico-tributário, das onerações físicas de um determinado sujeito passivo" (p. 21). Por sua vez, a elisão fiscal consiste na prática de atos lícitos, porém, com uma intenção de evitar a aplicação de certa norma fiscal, ou seja, evitar ou reduzir a carga tributária. Para Gomes (2000) e Nunes (2000) elisão fiscal compreende os comportamentos dos contribuintes que são lícitos em si, dado que não violam expressamente qualquer norma jurídica, mas sendo diferentes dos previstos nas normas de incidência evitam o nascimento da relação jurídico-fiscal – os negócios são antijurídicos – ou causam o surgimento de uma relação mais favorável.

Para Simões (2014) fraude fiscal define-se por um ato voluntário do não cumprimento fiscal das obrigações. Esta fraude faz-se através da prática de ações/ negócios ilícitos, que violam a lei, tendo como finalidade, a diminuição das receitas tributárias ou o imposto a liquidar. Segundo o artigo 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, a fraude fiscal consiste em:

condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que têm como objetivo a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

Segundo Tavares (2011), certos autores afirmam que existe uma conexão entre concorrência fiscal ativa e competitividade, afirmando que “um país é competitivo se está em condições de entrar em concorrência com outros” (p. 26). No entanto, esta relação não é assim tão linear. Para Santos (2006), citado por Tavares (2011), a competitividade fiscal promove o bem-estar social, decorrendo da política fiscal dos diversos Estados. Através desta competitividade é possível aumentar e melhorar as condições de vida dos cidadãos e, consequentemente, a do Estado. Todavia, se se verificar o contrário, poderá desincentiva- la.

A concorrência fiscal foi defendida pela generalidade dos autores durante muitos anos (Tibeout, 1956, citado por Tavares, 2011). No geral, esses defensores consideravam que um Estado com uma carga tributária mais reduzida poderia ser decisivo para o investimento, para as empresas e para a deslocalização de capitais, comparativamente a outro Estado. Perante isto, os Estados com grande carga fiscal, tenderiam a mudar a sua situação, se desejassem aumentar a sua competitividade dentro e fora do seu território. Deste modo, conduzir-se-ia, assim, para um sistema de concorrência fiscal ótimo. “Ainda há duas décadas, o recurso à concorrência fiscal ativa para captar investimento direto ou financeiro, trabalho qualificado, serviços, mercadorias, tecnologias ou consumidores, era encarado como um fenómeno natural” (p. 27).

É a partir da década de 90 que a concorrência fiscal começa a ser vista de maneira diferente. A Comissão Europeia publicou em 1992, um relatório designado “*Ruding*”, no qual surgem as primeiras preocupações das consequências resultantes da concorrência fiscal entre Estados membros (Tavares, 2011). Já em 1996, é criado o primeiro relatório *Monti*, onde refere a necessidade em estabelecer uma harmonização e estabilização das receitas dos Estados Membros, devido à degradação financeira provocada pela concorrência fiscal (Tavares, 2011). Desde então, que a UE e a OCDE têm feito esforços para encontrar soluções para fazer face às consequências resultantes da concorrência fiscal.

1.2. Reações no seio da UE e na OCDE

A literatura mostra-nos que as opiniões em relação ao tema da concorrência fiscal são contraditórias. Por isso, apresentamos diversos pontos de vista sobre a matéria.

Alguns economistas como James Buchanan, vencedor do Prémio Nobel, citado por Rahn (2002a), defende que a competição entre governos é bastante positiva e traz vantagens, como por exemplo a redução do desperdício de gastos governamentais. Para o autor, “os políticos têm uma certa tendência a gastar dinheiro do contribuinte em projetos que beneficiarão o político diretamente ou as suas hipóteses de reeleição, e que essas despesas resultam em pouco ou nenhum benefício para os cidadãos”(para .4).

Segundo um estudo designado “Por que a Europa deve amar a concorrência fiscal – e os EUA ainda mais”, realizado por Janeba e Schjelderup (2002), citado por Rahn (2002a), tanto os EUA como a Europa devem competir, porque a concorrência fiscal traz mais vantagens

do que desvantagens, concluindo-se, portanto, que os paraísos fiscais contribuem de alguma forma para que aumente a concorrência fiscal.

Na nossa opinião, o contribuinte tem preferência em investir o seu dinheiro no país de residência/origem. Porém, tem toda a liberdade em querer fazê-lo fora do seu país, se isso for mais favorável e atrativo para ele, sendo a incidência de impostos mais baixos uma das razões principais para optarem sair da sua sede ou direção efetiva.

Qualquer pessoa pode organizar os seus negócios de modo a que os seus impostos sejam tão baixos quanto possível, não é obrigado a escolher aquele padrão que melhor pagará o tesouro, nem sequer um dever patriótico de aumentar os impostos (Hand, n.d., citado por Rahn, 2002b, para .3).

Para Rahn (2002b), a maioria dos países têm vindo a reduzir as suas taxas de imposto, porque chegaram à conclusão de que as altas taxas sufocavam o crescimento económico e assim não conseguem competir. Um exemplo disso é a Irlanda, com uma economia dinâmica e próspera, em que as taxas de imposto sobre as sociedades são muito baixas.

Por outro lado, instituições como a OCDE e a UE referem que devido à globalização, a concorrência fiscal ganhou certas proporções que originaram grandes desequilíbrios internos, tornando-a prejudicial (Dourado, 2017).

Para Rahn (2002a), os países europeus consideram que a maioria dos países com impostos relativamente baixos, como é o caso da Suíça e dos EUA, estão envolvidos numa concorrência fiscal prejudicial. A UE argumenta que a concorrência fiscal internacional não traz benefícios, porque acredita que “os gastos do governo são superiores aos gastos privados e que a concorrência fiscal prejudicará a capacidade dos governos de aumentar os impostos e aumentar o estado de bem-estar social” (para .3).

Existem governos e organizações internacionais que têm como objetivo comum acabar com a concorrência fiscal e a privacidade financeira. Essas organizações, como são o caso da OCDE e da UE, querem eliminar de vez o sigilo bancário e financeiro que existe em muitos países, aumentando a troca de informação governamental. Ou seja, facultar um maior acesso à informação em cada país sobre aquilo que os contribuintes fazem a nível económico, fora do seu país de origem (Rahn & Rugy, 2003).

Em 1998, a OCDE elabora o seu primeiro relatório sobre a concorrência fiscal prejudicial: “*Harmful Tax Competition*” (o qual abordaremos mais a frente). Este foi o início de uma luta contra a concorrência fiscal entre os Estados, principalmente aos países com baixa ou nula tributação e com sigilo bancário (Dourado, 2017).

Segundo Rahn e Rugy (2003), é necessário aumentar a divulgação de informações entre os governos, para combater questões relacionadas com o terrorismo e o branqueamento de capitais.

A globalização que se desenvolveu desde a década de 90 do século passado até 2008 tornou clara a impotência do Estado fiscal nacional. Era necessário tomar uma atitude firme para combater os paraísos fiscais, sendo essas as principais prioridades da OCDE, do G20¹ e do Fórum Global². Essa luta era – e continua a ser – mundial e, por isso, foi criado o padrão internacional de transparência e troca de informações, em 2009 (que abordaremos no capítulo 3), proposto pelo G20 e do qual daria seguimento a OCDE e o Fórum Global. Com o grande avanço deste padrão, em 2013, passou a designar-se de Padrão Internacional de Troca Automática de Informações, no qual abrangia tanto os paraísos fiscais como também os Estados que ainda gozavam de sigilo bancário (Dourado, 2017).

Face ao desde já exposto, podemos afirmar que o tema da concorrência fiscal tem um grande peso no mundo económico, originando, por vezes, consequências graves para alguns países, em detrimento de outros, devido à sua finalidade deturpada.

¹ O G20 é composto por 19 países (Estados Unidos; China; Japão; Alemanha; Reino Unido; França; Índia; Brasil; Itália; Canadá; Coreia do Sul; Rússia; Austrália; México; Indonésia; Turquia; Arábia Saudita; Argentina; África do Sul e pela UE.

² O Fórum Global foi criado pela OCDE, em 2000, tendo sido composto inicialmente apenas pelas jurisdições e países pertencentes à OCDE, contando atualmente com 147 membros participantes.

2. Paraísos Fiscais

Com a era da globalização a competitividade fiscal ganhou força, levando a muitos investidores e empresas a procurar os melhores territórios com o menor custo fiscal. Por conseguinte, começam a surgir cada vez mais regiões com condições fiscais bastante vantajosas, “gerando, assim, uma forma de concorrência fiscal internacional desenfreada e abusiva” (Machado, 2016, para .2). Segundo este autor, os paraísos fiscais surgem, assim, do aumento da concorrência fiscal internacional entre os países, servindo de abrigo e proteção às empresas, mas também sendo explorados para variadas condutas criminosas, realçando-se a opinião da Rede Mundial para a Justiça Fiscal de que as atividades ilegais realizadas nos regimes fiscais preferenciais podem ser classificadas em duas: evasão e corrupção.

2.1. Definição

Existem muitas definições para caracterizar um paraíso fiscal, contudo, nenhuma delas é exata, devido sobretudo, às leis e normas diferentes que cada país estipula, o que torna o conceito relativo. Parece-nos plausível que a maioria das pessoas que assiste às notícias sobre a problemática dos paraísos fiscais e acerca dos últimos grandes escândalos é levada a fazer uma ideia de que estes são usados única e exclusivamente para finalidades ilícitas. Porém, cremos que parte significativa da população mundial desconhece o conceito, bem como o seu funcionamento e utilidade.

De acordo com Amaral (2003) e citado por Machado (2016):

os paraísos fiscais possuem características peculiares, dentre as quais se destacam: baixa ou nenhuma tributação; sigilo bancário, financeiro, societário e comercial; ausência de controlo sobre a origem, localização e destino de valores ou bens; liberdade de conversão de moedas; falta de regras rígidas de gestão e contabilidade; inexistência de acordos internacionais para troca de informações; existência de normas penais brandas; e regimes políticos e situação institucional estáveis (para.7).

Segundo Mota et al. (2009), citado por Ferreira (2011), “a expressão Paraíso Fiscal evoca uma ilha paradisíaca, com sol e palmeiras, situada no fim do mundo, e onde alguns multimilionários enriquecem enquanto dormem” (p. 300). Esta ideia é enganadora, porque os capitais que se dirigem para os paraísos fiscais são de enorme relevância. Em muitos territórios, caracterizados por condições geográficas e climáticas desfavoráveis, necessitam de atrair investimento e, para isso, recorrem aos paraísos fiscais aí instalados como forma de sobrevivência. Um dos exemplos é o arquipélago das Bahamas, com um clima tropical, do qual ocorre frequentemente furacões e tempestades tropicais. Assim, este território depende muito do paraíso fiscal, caracterizado por não tributar “imposto sobre o rendimento, sobre sociedades, sobre mais-valias ou retenção de impostos, nem impostos sobre o espólio” (O Portal de Negócios, 2009, p. 7).

A verdade é que o conceito de paraíso fiscal é bastante relativo e depende do nível de tributação do país de origem. Beauchamp (1983), citado por Silva (2014), define paraíso fiscal como:

Um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou coletivas vantagens fiscais suscetíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre as sucessões (p. 5).

Perante estas definições qualquer país pode ser considerado como um paraíso fiscal em relação a outro, bastando para isso que as suas taxas sejam mais reduzidas ou apenas não tribute algo que outro Estado tributaria. Neste contexto, houve uma preocupação por parte da OCDE de criar um relatório, com o intuito de identificar os países que poderão ser considerados como paraísos fiscais e como regimes fiscais preferências.

Para Torres (2007), citado por Mason (2008), paraísos fiscais são:

(...) países com tributação favorecida [...] aplicam uma “reduzida” ou “nula” tributação sobre os rendimentos e que contam ainda com segredo bancário, falta de controlo de câmbios e mantém uma grande flexibilidade para a constituição e administração de sociedades locais (p. 133).

Adams (2006), citado por Brittain-Catlin (2006), define paraísos fiscais como “uma espécie de santuário económico, uma cidade moderna de refúgio para aqueles oprimidos com as leis fiscais dos seus países” (p. 153).

Para Almeida (2000), os paraísos fiscais são: “ uma porta de saída de capitais para evitar a sua tributação pelos Estados; e de uma porta de entrada para os fundos que advêm de atividades ilícitas ("branqueamento de dinheiro")” (para .1).

Para Leitão (1993), citado por Diniz e Sarmiento (2012), a definição de paraíso fiscal (ou *OffShore*), deve ser explicada nas diferentes legislações de cada país, comparando com o sistema fiscal doméstico, como é o caso da França, que o identifica como sendo um “regime fiscal privilegiado”, ou a Bélgica, que considera ser um “país submetido a um regime de tributação notavelmente mais vantajoso” (para .3). Deste modo, seguidamente apresentamos o que a lei fiscal portuguesa define como paraíso fiscal e identificamos algumas normas aplicáveis a estes espaços geográficos.

2.2. Legislação portuguesa

Em Portugal, a definição de paraíso fiscal encontra-se estabelecida no artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária (LGT), como sendo “países, territórios ou regiões com um regime fiscal claramente mais favorável”. Existe uma lista que identifica essas zonas, com parecer prévio da AT – Portaria 345-A/2016, 30-12. A elaboração dessa lista tem por base, segundo o n.º 2 do referido artigo, critérios como:

- a) Inexistência de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60 % da taxa de imposto prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC;
- b) As regras de determinação da matéria coletável sobre a qual incide o imposto sobre o rendimento diverjam significativamente dos padrões internacionalmente aceites ou praticados, nomeadamente pelos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE);

- c) Existência de regimes especiais ou de benefícios fiscais, designadamente isenções, deduções ou créditos fiscais, mais favoráveis do que os estabelecidos na legislação nacional, dos quais resulte uma redução substancial da tributação;
- d) A legislação ou a prática administrativa não permita o acesso e a troca efetiva de informações relevantes para efeitos fiscais, nomeadamente informações de natureza fiscal, contabilística, societária, bancária ou outras que identifiquem os respetivos sócios ou outras pessoas relevantes, os titulares de rendimentos, bens ou direitos e a realização de operações económicas.

Para além dos territórios incluídos na lista, outros podem ser considerados países, territórios ou regiões com regime claramente mais favorável, caso “não disponham de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60 % da taxa de imposto prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC”, sempre que, simultaneamente a lei fiscal o refira expressamente e existam relações especiais entre pessoas ou entidades aí residentes e residentes em território português (n.º 5).

Porém, o referido no parágrafo anterior “não é aplicável quando os países, territórios ou regiões correspondam a Estado membro da União Europeia ou a Estado membro do Espaço Económico Europeu”, nesta última situação desde que esse Estado esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE.

Para além do conceito de regime fiscal claramente mais favorável, a legislação portuguesa tem também várias medidas anti abuso que penalizam a utilização de territórios com regime fiscal mais favorável, de modo a desencorajar o seu uso. Vejam-se alguns exemplos.

Artigo 23.º-A n.º 3 do CIRC

Este artigo estabelece que as menos-valias fiscais apuradas em partes de capital de sociedades não residentes sujeitas a regime fiscal claramente mais favorável, que constam na portaria mencionada, não são dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Artigos 23.º-A, n.º 1, r) e 88.º n.º 8 do CIRC:

Não são aceites com gastos as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. Nos casos em que o sujeito passivo não consiga fazer prova em seu favor, além do gasto não ser aceite, fica sujeito a tributação autónoma às taxas de 35% ou 55%.

Artigo 63.º n.º 4 h) do CIRC

Segundo esta disposição legal, considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, por exemplo, entre uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada pela portaria indicada anteriormente.

Artigo 66.º do CIRC

Trata-se de uma norma que visa combater a evasão fiscal internacional. Deste modo pretende contrariar a acumulação, por residentes, de resultados em sociedades por eles controladas, situadas em território que lhes concede um regime fiscal privilegiado, e decorre diretamente do princípio da tributação numa base ilimitada dos rendimentos obtidos por residentes.

Artigo 23.º n.º 2 a) do EBF

Os rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos de capital de risco, pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, quer seja por distribuição ou mediante operação de resgate, são sujeitos a retenção na fonte de IRS ou de IRC, à taxa de 10%, salvo quando os titulares dos rendimentos sejam entidades isentas quanto aos rendimentos de capitais ou entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, ao qual os rendimentos sejam imputáveis. Todavia, excluem-se as

entidades que sejam residentes em países, territórios ou regiões, sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constantes da lista que mencionámos.

Artigo 27.º n.º 2 b) do EBF

Esta disposição isenta de IRS e de IRC as mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais, outros valores mobiliários, warrants autónomos emitidos por entidades residentes em território português e negociados em mercados regulamentados de bolsa e instrumentos financeiros derivados celebrados em mercados regulamentados de bolsa, por entidades ou pessoas singulares que não tenham domicílio em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual as mesmas sejam imputáveis. No entanto, tal não é aplicável a entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território português que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista referida.

Artigo 64.º-B da LGT

Até ao final do mês de junho de cada ano, o Governo tem de apresentar à Assembleia da República um relatório detalhado sobre a evolução do combate à fraude e à evasão fiscais em todas as áreas da tributação, explicitando os resultados alcançados, designadamente quanto ao valor das liquidações adicionais realizadas, bem como quanto ao valor das coletas recuperadas nos diversos impostos. Esse relatório deve informar, nomeadamente:

- O grau de execução dos planos plurianuais de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras aprovados pelo Governo;
- Os resultados obtidos com a utilização dos diversos instrumentos jurídicos para o combate à fraude e à evasão fiscais, designadamente no âmbito: legislativo; penal; operacional; do relacionamento institucional com outras entidades públicas nacionais e internacionais; e do relacionamento com o contribuinte;
- A informação estatística relevante sobre a atuação da inspeção tributária, da justiça tributária, de outras áreas da AT e de outras entidades que colaboram no combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras.
- A evolução dos montantes de transferências e envio de fundos quando tenham como destinatários paraísos fiscais, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º-A, bem como

os resultados da ação da inspeção tributária, da justiça tributária, de outras áreas da AT e de outras entidades que colaboram no combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras relativamente a esta matéria, designadamente quanto a número de inspeções realizadas, divergências detetadas, correções à matéria coletável, liquidação de imposto correspondente e remessa ao Ministério Público.

A Portaria 345-A/2016 publicou a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favorável, em relação a Portugal, a qual apresentamos na tabela 1.

Tabela 1 – Países que constam da lista de 2016

Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis		
1. Andorra	2. Ilha de Guam	3. Panamá
4. Anguila	5. Guiana	6. Ilha de Pitcairn
7. Antígua e Barbuda	8. Honduras	9. Polinésia Francesa
10. Antilhas Holandesas	11. Hong Kong	12. Porto Rico
13. Aruba	14. Jamaica	15. Qatar
16. Ascensão	17. Jordânia	18. Ilhas Salomão
19. Bahamas	20. Ilhas de Qeshm	21. Samoa Americana
22. Bahrain	23. Ilha de Kiribati	24. Samoa Ocidental
25. Barbados	26. Koweit	27. Ilha de Santa Helena
28. Belize	29. Labuán	30. Santa Lúcia
31. Ilhas Bermudas	32. Líbano	33. São Cristóvão e

		Nevis
34. Bolívia	35. Libéria	36. São Marino
37. Brunei	38. Liechtenstein	39. Ilha de São Pedro e Miguelon
40. Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Great Stark, Herm, Litle Stark, Brechou, Jethou e Lihou)	41. (Revogado)	42. São Vicente e Grenadinas
43. Ilhas Cayman	44. Ilhas Maldivas	45. Seychelles
46. Ilhas Cocos o Keeling	47. (Revogado)	48. Suazilândia
49. (Revogado)	50. Ilhas Marianas do Norte	51. Ilhas Svalbard (arquipélago Spitsbergen e ilha Bjornoya)
52. Ilhas Cook	53. Ilhas Marshall	54. Ilha de Tokelau
55. Costa Rica	56. Maurícias	57. Tonga
58. Djibouti	59. Mónaco	60. Trinidad e Tobago
61. Dominicana	62. Monserrate	63. Ilha Tristão da Cunha
64. Emiratos Árabes Unidos	65. Nauru	66. Ilhas Turks e Caicos
67. Ilhas Falkland ou Malvinas	68. Ilhas Natal	69. Ilha Tuvalu
70. Ilhas Fiji	71. Ilha de Niue	72. (Revogado)
73. Gâmbia	74. Ilha Norfolk	75. República de

		Vanuatu
76. Grenada	77. Sultanato de Oman	78. Ilhas Virgens Britânicas
79. Gibraltar	80. Ilhas do Pacífico não compreendidas nos restantes números	81. Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América
	82. Ilhas Palau	83. República Árabe do Yémen

Fonte: Portaria 345-A/2016

Através da tabela 1 podemos verificar que existem 80 jurisdições consideradas como territórios com regimes de tributação privilegiada claramente mais favorável. Em 2004, existiam 83 jurisdições do qual constavam os países: Chipre, Luxemburgo e Uruguai. Em 2011, foi publicada uma nova lista no qual foram revogados o Chipre e Luxemburgo. Já em 2016, o único país revogado foi o Uruguai. Em 12 anos tivemos apenas uma redução de três países que deixaram de ser considerados como territórios com regimes de tributação privilegiada claramente mais favorável em 83 jurisdições. Note-se que da lista consta um país que pertence ao Espaço Económico Europeu: o Liechtenstein (38). Face a esta evolução, podemos concluir que o caminho para uma redução significativa destas jurisdições ainda está longe de se concretizar.

2.3. Classificação dos Paraísos Fiscais

Para Braz (2010), os paraísos fiscais podem ser classificados do seguinte modo:

1. *Paraísos Fiscais para pessoas singulares*: são aqueles que interessam mais ao investidor, em função da sua residência ou nacionalidade. Dentro da Europa, o autor considera como paraísos fiscais para pessoas singulares: Andorra, Campione D'Itália, República da Irlanda, Mónaco, São Bartolomeu e Polinésia Francesa. Fora da Europa, que também se destinam às sociedades, tem-se: Bahamas, Bermudas, e Caimão;

2. *Paraísos Fiscais para as sociedades*: destinadas às sociedades, em função do seu local de constituição, ou seja, local onde exercem a sua atividade comercial ou do local de onde são dirigidas, mas também do endereço da sua sede social. A título de exemplo, para além das indicadas no final do ponto anterior: Bahrein, Chipre, Ilha de Jersey, Guernsey, Hong Kong, Libéria, Liechtenstein, Ilha de Man, Nauru, Panamá e Estado de Delaware;
3. *Paraísos Fiscais mistos*: são aqueles que se destinam e cativam tanto as pessoas singulares como as pessoas coletivas. Nesta classificação enquadram-se Bahamas, Bermudas, Caimão (estas três já identificadas nas duas classificações anteriores), Turcos e Caicos;
4. *Paraísos Fiscais para fins especializados*: são aqueles que correspondem a necessidades muito específicas, como por exemplo o Mónaco, caracterizado como base de gestão internacional, os Países Baixos, caracterizados por lucros e dividendos e a Dinamarca, caracterizado por royalties. (p. 18)

2.4. Caracterização de Paraísos Fiscais e Regimes fiscais preferenciais

Estes dois conceitos são por vezes considerados como tendo a mesma finalidade, mas na verdade, diferem um pouco em relação à matéria de impostos. Não é fácil distinguir estes dois conceitos, pois existem variadas opiniões, para além de que estas aceções mudam consoante a jurisdição adotada em cada país e, conseqüentemente a aplicação ou não de sanções (Silva, 2012). O autor considera que a diferença entre paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais reside no valor das taxas. Ou seja, Silva (2012) refere que se a jurisdição não tiver taxa de tributação, estamos perante um paraíso fiscal, se a jurisdição tiver uma taxa de tributação pouco elevada, estamos perante um regime fiscal preferencial. Porém, está longe de haver um consentimento entre estes dois regimes.

Na tabela 2 apresentamos as principais características de um paraíso fiscal, segundo o que consideram a OCDE (1998) e Doggart (2003).

Tabela 2 - Principais características de um Paraíso Fiscal

OCDE (1998)	Doggart (2003)
Tributação nula ou insignificante dos rendimentos. Contudo, esta condição por isso só não é suficiente	Existência de impostos baixos ou a sua ausência em, pelo menos, uma importante categoria de rendimento
Vigência de disposições legislativas ou de práticas administrativas que impeçam o intercâmbio eficaz de informações para fins fiscais com outros Governos	Estabilidade política
Falta de transparência quanto às disposições legais ou administrativas	Especialização em termos empresariais
Ausência de atividades económicas substanciais	Outras características importantes que variam de acordo com as necessidades de um “fugitivo fiscal”

Fonte: Diniz e Sarmiento (2012, p. 256)

Na tabela 2, podemos verificar que existem algumas características de paraíso fiscal consideradas diferentes para os dois autores: OCDE (1998) e Doggart (2003). Por exemplo, a OCDE (1998) considera um paraíso fiscal como tendo tributação relativamente baixa ou nula dos rendimentos, sendo porém, que esta é insuficiente para o ser considerado. Porém, para Doggart (2003) basta que exista tributação baixa ou nula em, pelo menos, uma importante categoria de rendimento. Em relação ao intercâmbio de informações fiscais entre Governos, a OCDE (1998) considera que num paraíso fiscal esta não existe. A OCDE (1998) refere também que nos paraísos fiscais não existe transparência em relação às disposições administrativas.

Almeida (2000) considera que a principal característica dos paraísos fiscais é o sigilo na identidade dos seus investidores, de forma a dificultar ou tornar impossível, a supervisão por parte da AT.

Relativamente aos regimes fiscais preferenciais, Borges (2004), citado por Diniz e Sarmiento (2012), expõe alguns critérios importantes na sua identificação, como por exemplo: a isenção do pagamento de imposto no país de residência em relação aos rendimentos estrangeiros e a existência de regras sobre confidencialidade.

Segundo o Relatório da OCDE (1998) existem quatro fatores chave para identificar os regimes fiscais preferenciais, os quais mencionamos na tabela 3.

Tabela 3 – Identificação e características de Regime Fiscal Preferencial

1 - Tributação muito baixa ou mesmo inexistente	Taxas de tributação nulas ou mínimas
2 - Falta de troca efetiva de informações (nomeadamente com outros países)	Regime “ <i>ring-fencing</i> ” (se o regime se aplicar apenas ou quase exclusivamente a não residentes, ou seja, para os nacionais o regime é limitado, mas para os não residentes já não é)
3 - Falta de transparência	Falta de transparência
4 - Ausência de atividade substancial	Ausência de troca efetiva de informações

Fonte: Adaptado de OCDE (1998, p. 27)

Perante estas características, segundo Silva (2012) pode-se concluir que os regimes fiscais preferências acabam por ter uma certa preocupação e interesse, chegando mesmo a participar ativamente na adoção de práticas no combate à concorrência fiscal prejudicial. Já os paraísos fiscais não têm qualquer interesse nem proveito em cooperar no combate à concorrência fiscal prejudicial.

A União Europeia impõe cada vez mais normas e regras aos paraísos fiscais, de forma a atenuar a chamada elisão fiscal “aproveitamento das regras legais” e a evasão fiscal “através de atos ilícitos”. Kronberg (2003), citado por Diniz e Sarmento (2012), destaca algumas características de usos legítimos e ilegítimos dos paraísos fiscais, expostos na tabela 4.

Tabela 4 – Utilizações legais e ilegais dos Paraísos Fiscais

Usos Legítimos	Usos Ilegítimos
<ul style="list-style-type: none"> • Proteção de património, • <i>Trading</i> e operações comerciais, • Investimentos <i>offshore</i>, • <i>Holdings</i>, • Estruturas com finalidade de planeamento tributário, • <i>Holdings</i> para direitos de autores, patentes e <i>royalties</i>, • Estrutura para planeamento de heranças. 	<ul style="list-style-type: none"> • Lavagem de dinheiro. Dado o sigilo bancário e profissional existente. • Fraudes financeiras e comerciais variadas. • Instituições fantasma. • Abrigo para capitais usados com finalidades criminais.

Fonte: Diniz e Sarmento (2012, p. 257)

Finalizamos este capítulo com uma nota sobre o Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM), vulgo ZFM. O CINM tem vindo a ser analisado tanto pela OCDE como pela UE. Esta zona dispõe de uma nula ou baixa tributação, sendo esta a única

característica que a relaciona com os paraísos fiscais, não sendo este um fator suficiente para ser considerado como tal, conforme mencionado na tabela 2. Todavia, a ZFM não consta de nenhuma lista oficial de paraíso fiscal, segundo a OCDE. Para além de que as suas entidades estão sujeitas às mesmas regras de contrato e fiscalização no território português. O benefício de redução de tributação só se aplica em operações comerciais dentro da própria região ou para países terceiros. Esses mesmos benefícios estão limitados no topo, ao contrário dos paraísos fiscais (Diniz & Sarmiento, 2012).

Para Tavares (2011), Portugal não concordava nem com a qualificação que era feita à ZFM – como tendo carácter prejudicial – e muito menos com a avaliação ser feita por categorias (avaliação de diversos componentes), realizadas pela UE e OCDE. Contudo, depois dessa avaliação, houve uma, em 14 medidas avaliadas, que foi considerada como prejudicial. Essa medida referia-se aos serviços financeiros.

Em março de 2002, Portugal apresentou um novo pedido de auxílios de estado para a ZFM, em que nessa altura os serviços financeiros já não estavam abrangidos, sendo que a Comissão Europeia aprovou esse pedido a 22 de janeiro de 2003 “ (auxílio estatal 222/A/2002 e N 222/B/2002)” (Tavares, 2011, p. 58). Para Palma e Lobo (2006), citados por Tavares (2011), “este novo regime é aplicável às entidades licenciadas durante o período de 2003 a 2006, podendo estas usufruir dos auxílios concedidos, até 31 de dezembro de 2011, à semelhança do anterior regime” (p. 58), Posto isto, o autor conclui que a ZFM já não tem qualquer medida, considerada prejudicial, de acordo com o Código de Conduta da OCDE e da UE.

No capítulo seguinte vamos abordar as ações que têm sido desenvolvidas pela OCDE e pela UE no combate aos paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais

3. Combate aos paraísos fiscais pela OCDE e UE

A OCDE, formada em 1961, criou a sua primeira convenção sobre os paraísos fiscais em 1963, através de um projeto de dupla tributação sobre rendimentos e capital. Em 1977, foi feita uma atualização do seu projeto com a Convenção Modelo (Convenção entre o “Estado A” e o “Estado B” em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património). Mas é durante a década de 90, que a OCDE se deparou com o problema da chamada “concorrência fiscal prejudicial”, no qual certos países ofereciam incentivos fiscais com o único propósito de atrair investimento estrangeiro, prejudicando assim as bases tributárias de outros países da OCDE bem como o desenvolvimento económico (Jackson, 2010).

A OCDE é constituída por 35 países membros, que abrangem a América do Norte e do Sul, a Europa e a Ásia-Pacífico. A sua missão é a promoção e o desenvolvimento de políticas que melhorem e aumentem o bem-estar económico e social de todos os países do planeta. Esse trabalho é desenvolvido através de um fórum disponibilizado pelo organismo, no qual os países membros podem expor as suas ideias e opiniões, na resolução de problemas comuns, nomeadamente, associados ao terrorismo, lavagem de dinheiro e concorrência desleal. Segundo o *site* da OCDE, o seu principal foco, no auxílio aos governos passa por:

- Restaurar a confiança nos mercados e nas instituições que os fazem funcionar.
- Reinstaurar finanças públicas saudáveis como base para o futuro crescimento económico sustentável.
- Incentivar e apoiar novas fontes de crescimento através da inovação, de estratégias ecológicas de "crescimento verde" e do desenvolvimento das economias emergentes.
- Assegurar que as pessoas de todas as idades possam desenvolver as habilidades para trabalhar de forma produtiva e satisfatória nos trabalhos do futuro (OCDE, n.d.).

Além da OCDE, também a UE tem preocupações na área dos paraísos fiscais. A UE é uma união económica e política, constituída, neste momento, por 28 países europeus. Criada após a Segunda Guerra Mundial, tinha inicialmente como objetivo estimular a cooperação

económica nas relações comerciais entre países, evitando riscos de conflitos entre eles. Com o passar dos anos, a UE cresceu, tornando-se num enorme mercado único com grandes influências no mundo. A sua ação traduz-se na execução de tratados aprovados voluntariamente e de forma democrática por todos os países que a constituem (União Europeia, n.d.).

Nos próximos pontos vamos abordar de que modo a OCDE e a UE têm vindo a tentar combater os paraísos fiscais.

3.1. OCDE

A OCDE tem feito imensos progressos ao longo destes anos, em relação à evasão e fraude fiscal. Na nossa opinião, a concorrência fiscal em si não é um problema para a OCDE, mas sim a finalidade dessa concorrência. Quando se pratica concorrência fiscal prejudicial considera-se que se está a ir contra os princípios e normas estabelecidas para todos, prejudicando alguns países em detrimento de outros.

Nos próximos pontos iremos dar ênfase a vários trabalhos desenvolvidos pela OCDE, nomeadamente: 3.1.1. Relatório da OCDE; 3.1.2. Fórum Global; 3.1.3. *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAs); 3.1.4. *Erosion and Profit Shifting Action Plan* (BEPS); 3.1.5. *Automatic Exchange Of Information* (AEOI); 3.1.6. *Common Reporting Standard* (CRS). Estes modelos/projetos foram e continuam a ser uma mais-valia para o aumento da transparência e no combate à evasão fiscal, como iremos compreender a seguir.

3.1.1. Relatório da OCDE

O Relatório da OCDE, intitulado “*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*”, data de 1998, resultou de vários debates e reuniões entre os chefes de Estado do grupo dos 7 (G7)³ juntamente com a OCDE, em que reafirmaram a importância do combate à concorrência fiscal prejudicial. Este relatório teve como objetivo corrigir as práticas deste tipo de concorrência, praticada tanto pelos paraísos fiscais como pelos regimes fiscais privilegiados. O relatório continha um conjunto de propostas para esse efeito:

- Estabelecer diretrizes sobre os regimes fiscais preferenciais prejudiciais;
- Criar um Fórum sobre as práticas fiscais nocivas;
- O desenvolvimento de uma lista de paraísos fiscais a ser completada no prazo de um ano a contar da primeira reunião do Fórum;
- Uma série de recomendações para a ação a nível de legislação e em tratados fiscais;
- Áreas de acompanhamento. (OCDE, 1998, p. 9)

Este relatório continha um conjunto de 19 recomendações para combater as práticas prejudiciais provocadas pelos paraísos fiscais e pelos regimes fiscais preferenciais. Em relação aos paraísos fiscais, as recomendações incidem em medidas defensivas destinadas a limitar ou reduzir os seus efeitos prejudiciais. No que respeita aos regimes fiscais preferenciais, estas incidem em medidas para anular os benefícios desses “regimes para os contribuintes como para incentivar os países que operam tais regimes (particularmente aqueles na área da OCDE) a modificá-los ou eliminá-los” (OCDE, 1998, p. 40). As recomendações do relatório da OCDE (1998) estão sintetizadas na tabela 5.

Tabela 5- Recomendações OCDE relativas à legislação e práticas nacionais

<p>Recomendação n.º 1 – empresas estrangeiras controladas “Controlled Foreign Corporations” ou medidas equivalentes</p>	<p>Os países que não tenham este tipo de medidas deverão considerar a sua adoção. Por outro lado, os países que as tenham adotado devem assegurar-se que a sua aplicação se encontra em conformidade com as medidas para reduzir as práticas fiscais nocivas.</p>
<p>Recomendação n.º 2 – fundos de investimento estrangeiro ou normas equivalentes</p>	<p>Os países que não possuem tais regras devem considerar a sua adoção e os países que as tenham adotado deverão ponderar a possibilidade de serem aplicadas aos rendimentos e às entidades abrangidas pelas práticas qualificadas como concorrência</p>

³ O G7 composto pelos países: Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Itália, Japão e Reino Unido.

	fiscal prejudicial.
Recomendação n.º 3 – restrições inerentes à concessão de isenções ao rendimento estrangeiro no contexto da concorrência fiscal prejudicial	Os países que recorram ao método da isenção para eliminar a dupla tributação do rendimento estrangeiro, deverão assegurar da respetiva aplicação apenas às atividades que não se qualifiquem como concorrência fiscal prejudicial.
Recomendação n.º 4 – troca de informação com outros países	Os países que não possuam regras relativas à troca de informações sobre as transações internacionais e as operações estrangeiras, realizadas por contribuintes residentes, deverão considerar a adoção de tais regras, bem como, ao procedimento da troca de informações obtidas por essa via.
Recomendação n.º 5 – procedimentos administrativos	Os países que tenham um sistema de informações administrativas relativas à posição específica de um contribuinte deverão tornar públicas as condições de concessão de tais informações.
Recomendação n.º 6 – regras dos preços de transferência	Os países que seguem os princípios estabelecidos no documento da OCDE, de 1995, sobre os preços de transferência, deverão ter em consideração a sua aplicação ou não, de forma a constituir uma concorrência fiscal prejudicial.
Recomendação n.º 7 – acesso à informação bancária para fins tributários	No contexto da concorrência fiscal prejudicial, os países deverão rever a sua legislação, regulamentos e práticas relativas ao acesso da informação bancária, tendo em vista a remoção dos obstáculos ao acesso a tais informações pelas autoridades fiscais.
Recomendação n.º 8 – maior e mais	Os países deverão realizar programas de

<p>eficiência na utilização da troca de informação</p>	<p>intensificação de troca de informações relevantes respeitantes às transações efetuadas nos paraísos fiscais e nos regimes fiscais preferenciais que se constituem como concorrência fiscal prejudicial.</p>
<p>Recomendação n.º 9 – direito aos benefícios previstos nos tratados</p>	<p>Os países devem ponderar a inclusão, nas convenções de natureza fiscal, de disposições que restrinjam o direito a benefícios a entidades e rendimentos abrangidos pelas medidas que constituam práticas fiscais nocivas e ponderar em que medida as disposições já existentes poderão ser aplicadas no mesmo propósito. Deverá igualmente ser ponderado em que medida o modelo de convenção da OCDE deverá ser modificado de forma a incluir tais disposições ou esclarecimentos necessários.</p>
<p>Recomendação n.º 10 – classificação do papel das medidas internas anti abuso nos tratados tributários</p>	<p>O comentário sobre a Convenção Modelo de Impostos deverá ser esclarecido para que não haja dúvidas quanto à compatibilidade das medidas anti abuso com o Modelo de Convenção Fiscal.</p>
<p>Recomendação n.º 11 – lista de regras específicas de exclusão constantes dos tratados</p>	<p>O comité deverá elaborar uma lista das regras utilizadas pelos países no sentido de excluir dos benefícios das convenções fiscais determinadas entidades ou tipos de rendimentos e, que a lista seja utilizada como ponto de referência aquando da negociação de convenções fiscais e como base para discussões no Fórum.</p>
<p>Recomendação n.º 12 – celebração de tratados com paraísos fiscais</p>	<p>Os países devem comunicar os tratados celebrados com paraísos fiscais e considerar não celebrar mais tratados com tais</p>

	territórios.
Recomendação n.º 13 – regimes coordenados de execução (programas de ação coordenados)	Os países devem efetuar este tipo de ações em relação a rendimentos ou contribuintes que beneficiem de práticas que constituem uma concorrência fiscal prejudicial.
Recomendação n.º 14 – assistência na cobrança de créditos fiscais	Os países devem ser incitados a rever as regras atuais aplicadas ao reforço das reclamações em matéria fiscal que são adotadas pelos outros países e o Comité deverá prosseguir o seu trabalho nesta área, tendo em vista a elaborar disposições que possam vir a ser incluídas nos tratados.
Recomendação n.º 15 – princípios diretores e fórum para as práticas prejudiciais	Os países membros devem seguir os princípios diretores sobre os regimes fiscais preferenciais prejudiciais e estabelecer um Fórum para os implementar as diretrizes e outras recomendações deste relatório.
Recomendação n.º 16 – elaboração de uma lista de paraísos fiscais	O Fórum deverá ser obrigado a elaborar, no prazo de um ano, da primeira reunião e com base nos critérios de identificação constantes no relatório, uma lista de paraísos fiscais.
Recomendação n.º 17 – relações com os paraísos fiscais	Os países que tenham relações políticas, económicas ou outras, com paraísos fiscais, devem certificar-se que tais ligações não contribuem para a concorrência fiscal prejudicial e, em particular, os países que tenham territórios dependentes que tenham paraísos fiscais deverão certificar-se que as relações que mantêm com tais territórios não contribuem para a promoção da concorrência fiscal prejudicial.
Recomendação n.º 18 – desenvolvimento e	O Fórum deve ser responsável pelo

promoção ativa dos princípios para uma boa administração fiscal	desenvolvimento e pela promoção de um conjunto de princípios que deverão orientar as administrações fiscais, na aplicação das recomendações constantes do relatório.
Recomendação n.º 19 – associação de países terceiros à recomendação	O Fórum deverá realizar um diálogo com os países terceiros, utilizando, caso seja necessário, os fóruns oferecidos por outras organizações internacionais, com o objetivo de promover as recomendações estabelecidas no relatório, incluindo as linhas de diretrizes.

Fonte: Adaptado de OCDE (1998)

3.1.2. Fórum da OCDE

A OCDE criou o Fórum, no início do ano de 2000, para enfrentar os riscos à conformidade tributária gerados pelos países não cooperantes, que na maioria eram paraísos fiscais. O Fórum era composto inicialmente pelas jurisdições e países pertencentes à OCDE.

Nesse ano foi publicado o primeiro relatório de progressos dos trabalhos do Fórum designado de “*Towards Global Tax Cooperation*”. Desse relatório destacamos os seguintes resultados:

- Identificação de regimes preferenciais potencialmente nocivos nos países membros, nos termos do relatório de 1998;
- Uma identificação de jurisdições que atendam aos critérios de paraíso fiscal, de acordo com os fatores mencionados no relatório de 1998; e
- Uma atualização sobre o trabalho com economias não-membros e propostas para fazer avançar este trabalho (OCDE, 2000, p. 6).

Na tabela 6 apresentamos a lista dos regimes fiscais preferenciais identificados como potencialmente nocivos e na tabela 7 as regiões identificadas como paraísos fiscais.

Tabela 6 – Lista dos Regimes Fiscais Preferenciais em 1998

Austrália	França	Suécia	Turquia
Bélgica	Alemanha	Hungria	Noruega
Finlândia	Grécia	Islândia	Estados Unidos
Itália	Canadá	Irlanda	Espanha
Irlanda	Coreia	Países Baixos	
Portugal	Suíça	Luxemburgo	

Fonte: OCDE (2000, p. 14)

Tabela 7 - Lista dos Paraísos Fiscais em 1998

Andorra	Gibraltar	Panamá	República de Nauru
Anguila	Grenada	Principado do Liechtenstein	República das Seychelles
Antígua e Barbuda	Guernsey	Principado do Mónaco	República de Vanuatu
Antilhas Holandesas			
Aruba	Sark	República das Maldivas	Samoa
Baamas	Alderney	República das Ilhas Marshall	Santa Lúcia
Barém	Ilhas Cook	República de Nauru	São Vicente e as Granadines
Barbados	Ilhas de Man	República das Seychelles	Tonga e Ilhas Turcas Caicos
Dominica	Jersey	Ilhas Virgens Americanas	Niue
Federação São Cristóvão e Neves	Libéria		
	Monserrat		
	Belize		

Fonte: OCDE (2000, p. 17)

Depois da divulgação destas listas houve uma evolução, que resultou quer no aumento de novas jurisdições não cooperantes quer na entrada de mais países que viessem assumir o compromisso de adoção dos princípios do relatório de 1998 (OCDE, 2000). É de referir, porém, que a OCDE advertiu todos os regimes fiscais preferenciais identificados (salvo o Luxemburgo, que garantiu revogar esse regime até ao final de 2010) que teriam até 2004 para alterar ou suprimir esses regimes, sob pena de serem considerados prejudiciais (Jackson, 2010).

Segundo Tavares (2011), em 2000, a OCDE reuniu-se com todos os países e territórios referentes à lista publicada em 1998, com o objetivo de realizar um compromisso de adesão aos princípios do relatório e ao procedimento de trocas de informações. O relatório “*Towards Global Tax Cooperation*” apresentou a primeira lista dos paraísos fiscais considerados como não cooperantes:

Andorra, Anguila, Antígua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Baamas, Barém, Barbados, Belize, Dominica, Federação São Cristóvão e Neves, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Sark, Alderney, Ilhas Cook, Ilhas de Man, Ilhas Virgens Americanas, Jersey, Libéria, Monserrat, Niue, Panamá, Principado do Liechtenstein, Principado do Mónaco, República das Maldivas, República das Ilhas Marshall, República de Nauru, República das Seychelles, República de Vanuato, Samoa, Santa Lúcia, São Vicente e as Granadines, Tonga e Ilhas Turcas e Caicos (p. 46-47).

Em 2002, é publicada a segunda lista de paraísos fiscais considerados não cooperantes. Neste caso foram identificadas apenas sete jurisdições: Andorra, Liechtenstein, Libéria, Principado do Mónaco, Ilhas Marshall, República de Nauru e República de Vanuatu (Tavares, 2011). Na nossa opinião, depois deste número tão reduzido de paraísos fiscais não cooperantes, tudo levava a crer que a OCDE estaria a fazer um excelente trabalho e que daí por uns anos todas as jurisdições teriam já aceite o compromisso e se tornariam cooperantes, de acordo com o Modelo aprovado pelo Fórum da OCDE.

Com efeito, em 2009, o Fórum Global começa a ganhar protagonismo com a troca de informações de carácter fiscal. Nesse ano, a OCDE declarou oficialmente o fim dos paraísos fiscais não cooperantes, e os acordos de trocas de informações passaram a ser celebrados com os Estados/territórios que constavam da lista negra da OCDE. Segundo Dourado (2017), a avaliação do Fórum Global não é suficiente para que a troca de informações seja bem efetuada, pois menciona que a avaliação da primeira fase era apenas de carácter formal. Posto isto, o Fórum Global reconheceu esse critério, por si só, como insuficiente reformulando-o para que fosse possível distinguir os países que verdadeiramente implementavam o padrão de troca de informações e os que não implementavam.

Apesar dos progressos alcançados pelo Fórum Global, a OCDE continuará a trabalhar sobre as questões importantes da troca de informações e transparência, focando-se principalmente nestas:

- 1) Fortalecimento do Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações;
 - a) Estabelecer um mecanismo sólido de pares;
 - b) Monitorar a implementação das normas fiscais acordadas;
 - c) Ampliar a participação dos países no Fórum Global, incluindo os países em desenvolvimento;
 - d) Acelerar o processo de negociação de acordos de troca de informações fiscais e tratados fiscais, incluindo o desenvolvimento de instrumentos multilaterais.
- 2) Desenvolver ainda mais os instrumentos de contramedidas aplicáveis a jurisdições não cooperantes e avaliar a sua eficácia.
- 3) Trabalho contínuo sobre a elaboração de programas de conformidade voluntária.
- 4) Trabalhar em conjunto com a *Financial Action Task Force* (FATF)⁴ para estabelecer um quadro coerente entre os padrões fiscais e de transparência (Jackson, 2010, p. 11-12).

O G20 aprovou, em abril de 2013, o Padrão de Troca Automática de Informações. Um ano depois foi apresentado pela OCDE o Padrão Global Único para Troca Automática de Informações, delineado por acordos celebrados entre Estados. Neste padrão, as autoridades nacionais competentes recebem informações das contas financeiras do contribuinte, independentemente da sua residência, enviando de seguida para as autoridades da residência do titular das contas, uma vez por ano, de forma automática. Note-se que, em Portugal, esta obrigação foi aprovada pelo artigo 239.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro.

Atualmente o Fórum Global conta com 146 membros, que vão desde empresas, instituições e governos, sendo o principal órgão internacional que garante o processo de transparência e troca de informações. Este processo é feito por meio de *peer review* – uma revisão pelos

⁴ O FATF é um órgão intergovernamental criado em 1989 pelos ministros de suas jurisdições membros. Tem por objetivo estabelecer padrões e promover a implementação efetiva de medidas legais, regulamentares e promover a implementação efetiva de medidas legais, regulamentares e operacionais para combater o branqueamento de capitais, o financiamento do terrorismo e outras ameaças relacionadas à integridade do sistema financeiro internacional.

pares –, ou seja, o Fórum Global avalia o padrão de transparência e a troca de informações implementada por cada país para evitar que, designadamente, os impostos, as contribuições e as taxas sejam desrespeitadas (OCDE, n.d.). O Fórum Global também fornece plataformas para discussão e debate em vários setores diferentes, com o objetivo de se delinear ideias e questões importantes a serem desenvolvidas. Este modelo de troca de informações e transparência é hoje bastante comum na legislação da UE, assim como nos Estados Unidos, país onde foi implementado o modelo *Foreign Account Tax Compliance* (FATCA), que vai de encontro aos mesmos objetivos (OCDE, n.d.).

3.1.3. Acordo de Troca de Informações Fiscais

A OCDE juntamente com o G20 têm trabalhado não só em torno da problemática dos paraísos fiscais como também do intercâmbio de informações fiscais e do Princípio da Transparência, porque estes assuntos são fundamentais para que haja um desenvolvimento económico mais justo e transparente. Perante isso, foi criado, em 2002, o modelo *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAS) – Acordo de Troca de Informações Fiscais – acordo bilateral desenvolvido pelo Fórum Global da OCDE, com o objetivo de “promover a cooperação internacional em questões fiscais através do intercâmbio de informações” (OCDE, n.d.).

Este processo assenta, como referido, num acordo bilateral assinado entre dois países, para criar um sistema oficial no que diz respeito à troca de informações fiscais. Ou seja, permite o intercâmbio automático de informações relativas aos impostos, mesmo que existam diferenças de exigências de qualquer país. Porém, seja qual for a informação requerida, é sempre necessário solicitar um pedido adequado e válido com as disposições do tratado, exigindo à parte requerente o dever de enviar o pedido de informação. “Os países podem adaptar pormenorizadamente as condições que desencadeiam o requisito de troca de informações e restringir as categorias de dados que teriam de ser transferidas” (Higgs & Johnson, 2011, p. 3).

A OCDE juntamente com o G20 exigiram que um país deve ter no mínimo 12 acordos para ser considerado como um país participante e cooperante em questões de transparência de

troca de informações fiscais. Caso contrário, esses países serão considerados como não cooperantes, com as devidas consequências por parte do G20. “Todas as informações fornecidas devem ser mantidas em sigilo e não pode ser divulgado a outras pessoas, nações ou autoridades sem o consentimento expresso da parte requerida” (Higgs & Johnson, 2011, p. 4).

Em Outubro de 2008, a OCDE juntamente com outros países não membros, uniram-se para fortalecer os Princípios de Governança Corporativa, para aumentar a transparência nas trocas de informação mas também na luta contra a evasão fiscal, tendo sido assinados 16 novos acordos, que se juntam aos 28 que já existiam desde 2000. No ano 2009, com o aumento dos problemas relacionados com os paraísos fiscais, foram efetuados mais 40 novos acordos, os quais estão identificados na tabela 13 do anexo (Jackson, 2010).

Segundo Jackson (2010), nem todos os observadores acreditaram na eficácia dos muitos acordos assinados, duvidando que estes possam contribuir para o aumento e melhoria da transparência nas trocas de informação. Perante essas dúvidas, o antigo G8 (que com a saída da Rússia, em 2014, passou a ser G7) acordaram em apoiar certas medidas do G20 incluindo mais 6 medidas, as quais apresentamos na tabela 8.

Tabela 8 - Medidas do G8 para garantir que os benefícios pretendidos pelo G20 sejam executados

1	O Fórum da OCDE sobre Transparência e Intercâmbio de Informação deve implementar um processo de revisão pelos pares para avaliar a implementação de padrões internacionais por todas as jurisdições e fornecer uma base objetiva e credível para novas ações;
2	Uma vez que todos os países monitorados pelo Fórum Global sobre tributação comprometeram-se a implementar as normas internacionais sobre o intercâmbio de informações tributárias, os esforços agora devem-se concentrar na implementação do intercâmbio real de informações e no aumento do número, qualidade e relevância dos acordos que aderem a esses padrões;
3	A participação no Fórum Global sobre tributação deve ser expandida;
4	Deve ser feito um progresso concreto para que os países em desenvolvimento possam beneficiar do novo acordo fiscal cooperativo, inclusive através de uma participação reforçada no Fórum Global sobre tributação e a consideração de uma abordagem multilateral para o intercâmbio de informações;
5	Os critérios que foram utilizados para definir jurisdições que ainda não implementaram substancialmente os padrões acordados internacionalmente sobre troca e transparência de informações tributárias devem ser revisados como parte do processo de avaliação pelos pares para garantir a efetiva implementação de padrões internacionais;
6	Os participantes devem discutir e concordar com uma caixa de ferramentas de contramedidas efetivas que podem usar contra países que não atendem aos padrões internacionais de transparência fiscal.

Fonte: Jackson (2010, p. 13)

3.1.4. Plano de Ação BEPS

Com a economia cada vez mais globalizada as empresas tendem a mudar a sua maneira de operar, principalmente com o surgimento do comércio *online*, que veio facilitar o movimento de negócios a nível global. Aliado a este acontecimento, as empresas começaram por beneficiar de certa forma com o crescimento económico global, aproveitando-se das lacunas existentes nos acordos e convenções internacionais, fazendo

uma análise cuidada do planeamento fiscal com o objetivo de minimizar a sua carga fiscal. Com estas mudanças surgem cada vez mais pressões políticas, sociais, bem como dos órgãos de comunicação social que divulgam estas práticas (Rio, 2017).

Com a crescente divulgação na comunicação social, em 2012, foram revelados vários artigos de que determinadas multinacionais não pagavam impostos. Essa notícia gerou uma forte pressão na opinião pública mundial. Por conseguinte o G20 apelou à OCDE e aos Estados uma mudança nas regras aplicadas às multinacionais (Dourado, 2017).

Para corrigir estas falhas e evitar desigualdades ao nível das receitas fiscais, a OCDE apresentou, em 2013, o *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan* (BEPS), promovido pelo G20, para combater o planeamento fiscal agressivo (Rio, 2017).

Deste modo, o BEPS foi criado para tentar dar resposta, nomeadamente, às lacunas e deficiências que existem nas regras tributárias que resultam no desvio de lucros para jurisdições de baixa ou nula tributação. Contudo, existem sempre formas de contornar essas regras, que nem sempre são ilegais, mas que trazem consequências principalmente aos países de origem onde esse desvio acontece. Por um lado, isso faz com que os contribuintes sigam o mau exemplo das empresas multinacionais, não cumprindo voluntariamente as suas obrigações fiscais. Por outro lado, prejudica a integridade dos sistemas fiscais, porque “as empresas que operam através das fronteiras podem usar o BEPS para obter uma vantagem competitiva em relação às empresas que operam a nível doméstico”(OCDE, n.d.). Segundo Rio (2017), o BEPS incide principalmente sobre o direito a tributar os preços de transferência, limita o uso abusivo da dupla tributação e procura evitar o deslocamento de empresas para jurisdições baixa ou nula tributação. Porém, para Dourado (2017):

A forma como pode assumir verdadeiros contornos jurídicos nos diferentes Estados e territórios com competências fiscais suscita algumas interrogações, especialmente, em termos de coordenação e de aplicação das medidas a países em vias de desenvolvimento e a países que não são Estados-Membros da OCDE (p. 45).

O plano BEPS apresenta 15 ações propostas pela OCDE aos governos, para corrigir falhas nos sistemas jurídicos, mas também apresentar novas normas anti abuso (Rio, 2017). Essas ações incidem sobre as áreas mais suscetíveis de provocarem erosão das receitas tributárias, sendo elas:

economia digital; híbridos; sociedades estrangeiras controladas; dedutibilidade de juros e de outros gastos; práticas fiscais agressivas, transparência e substância; abuso de tratados fiscais; estabelecimento estável; preços de transferência e criação de valor e transações de riscos; reporte de esquemas de planejamento fiscal agressivo; documentação de preços de transferência e metodologias para coligar e analisar dados; mecanismos de resolução de conflitos e desenvolvimento de um instrumento multilateral (Dourado, 2017, p. 46).

Estas 15 ações pretendem corrigir lacunas existentes, nomeadamente as duplas não tributações e transferência de lucros. Para o efeito, é necessária adoção de medidas unilaterais, mas principalmente a alteração das convenções de dupla tributação através de instrumentos multilaterais (Dourado, 2017).

O Plano de Ação BEPS foi alargado depois da sua aprovação, com o intuito de garantir a coesão entre os sistemas fiscais nacionais, promovendo uma maior transparência. Essa extensão incidiu sobretudo na tributação e substância, essenciais aos efeitos desejados dos padrões de cada país. Este Plano de Ação contou com os membros da OCDE e do G20, mas também com os países em desenvolvimento, que para além de estes terem sido consultados, alguns chegaram mesmo a participar neste projeto (OCDE, 2015).

Em Portugal, algumas das ações mencionadas têm enquadramento fiscal estabelecido.

3.1.4.1. Legislação Portuguesa

Algumas das ações mencionadas já têm acolhimento na legislação portuguesa, não obstante de o CIRC poder ainda ser melhorado quanto a estas matérias.

Artigo 50.º-A do CIRC – Intangíveis (Rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial)

Este artigo contempla uma isenção até 50% dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de patentes, desenhos ou modelos industriais.

Artigo 63.º do CIRC – Preços de transferência

O disposto no artigo indicado estabelece que as operações comerciais (por exemplo operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços), bem como as operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. A determinação dos preços de transferência obedecem ao estabelecido neste artigo, assim como à Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro.

Artigo 67.º do CIRC – Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento

A introdução deste artigo no ordenamento fiscal português veio limitar os gastos de financiamento líquidos aceites para a determinação do lucro tributável até ao maior dos seguintes limites: 1.000.000 €; ou 30 % do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (calculado com base no n.º 13 desse artigo).

No que respeita ao estabelecimento estável, o CIRC contempla dois artigos.

Artigo 5.º do CIRC – Estabelecimento estável

Regra geral um estabelecimento estável é qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Por exemplo: um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina e uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português. Face à economia digital, somos a crer, que este conceito será revisto no âmbito do plano BEPS.

Artigo 54.º-A do CIRC – Lucros e prejuízos de estabelecimento estável situado fora do território português

Para que evitar a dupla tributação, os sujeitos passivos com sede ou direção efetiva em território português podem optar pela não concorrência para a determinação do seu lucro

tributável dos lucros e dos prejuízos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

1. Os lucros imputáveis a esse estabelecimento estável estejam sujeitos e não isentos de um imposto sobre o rendimento das sociedades (Diretiva 2011/96/UE); ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC cuja taxa legal aplicável a esses lucros não seja inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º.
2. Esse estabelecimento estável não esteja localizado numa região tipificada na lista dos paraísos fiscais.

Para efeitos do disposto no presente artigo, o conceito de estabelecimento estável é o que resulta da aplicação de convenção para evitar a dupla tributação celebrada por Portugal ou, na sua ausência, da aplicação do disposto no artigo 5.º.

Em relação às regras anti abuso (gerais), nesta matéria temos os artigos 38.º da LGT e 63.º do CPPT, para além de normas específicas, algumas das quais abordámos no ponto 2.2.

Artigo 38.º da LGT – Ineficácia de atos e negócios jurídicos

Esta norma estabelece que a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes. São ineficazes no âmbito tributário, os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

Artigo 63.º do CPPT – Aplicação de disposição anti abuso

A fundamentação do projeto e da decisão de aplicação da disposição anti abuso do artigo 38.º da LGT contém obrigatoriamente:

- A descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e dos negócios ou atos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;
- A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou ato com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens.

3.1.5. Automatic Exchange Of Information

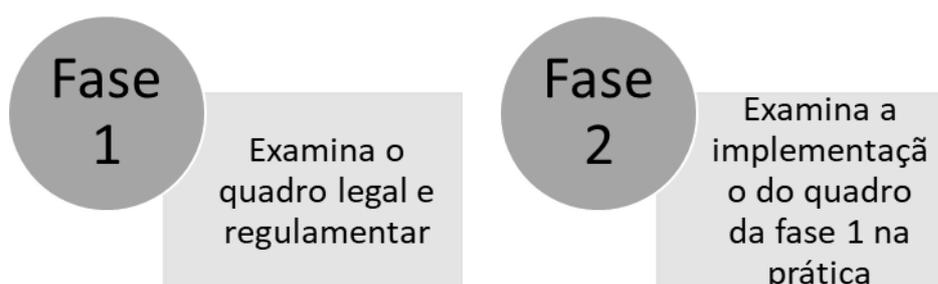
A OCDE criou, em 2014, o projeto *Automatic Exchange Of Information* (AEOI), Padrão de relato comum global para o intercâmbio automático de informações da conta financeira, para reduzir a evasão fiscal. O AEOI foi criado para garantir “a troca de informações da conta financeira de não residentes com as autoridades fiscais no país de residência dos titulares de contas”(OCDE, n.d., para .1). Significa que todos aqueles que implementaram e participam no AEOI vão enviar/receber informações que são pré-acordadas de ano para ano, sem terem que solicitar previamente. Com este plano, os Governos poderão recuperar as suas receitas fiscais, diminuindo a evasão fiscal e aumentando a transparência, contribuindo também para uma maior responsabilidade por parte dos contribuintes e cooperação entre os países (OCDE, n.d.).

Em 2015, existiam 94 jurisdições envolvidas nas primeiras trocas automáticas de informações para reduzir os encargos de conformidade nos governos e instituições financeiras. O Padrão AEOI teve, desde logo, uma evolução positiva pois contribuiu para a mudança de pensamento dos contribuintes (singulares e coletivos), levando-os por iniciativa própria e voluntária a regularizar todos os seus ativos ocultos e a reportar todas as informações relevantes às autoridades fiscais. Graças ao Fórum Global, que “atua” sobre a Transparência e no Intercâmbio de Informações Fiscais, que o AEOI foi implementado rapidamente em todos os países (OCDE, 2015).

Em novembro de 2014, o Fórum Global implementou um sistema para monitorar e rever a implementação do intercâmbio automático de informações. Para tal, os membros do G20, através deste Padrão, sujeitaram-se a procedimentos legislativos necessários e concordaram em trabalhar na troca de informações, de forma automática entre si e com outros países até ao final de 2018 (OCDE, 2015).

Segundo a OCDE (2015), o último relatório do Fórum Global de 2015 descreve não só uma atualização sobre o trabalho que se tem feito na revisão do percurso do AEOI, mas também na revisão do desenvolvimento do novo Padrão do AEOI e no apoio aos países em desenvolvimento de participar na cooperação internacional e beneficiar de um ambiente de transparência fiscal. O Fórum Global avalia a conformidade das jurisdições com o Padrão para AEOI num processo de revisão por pares (Fases 1 e 2), conforme expomos na figura 1.

Figura 1 – Processo de revisão por pares do Fórum Global



Fonte: Adaptado de OCDE (2015)

Em Agosto desse ano, terminaram as revisões da fase 1 com 116 jurisdições, das quais foram classificadas 81 jurisdições após a conclusão da revisão da fase 2. As avaliações globais foram classificadas em 4 categorias: compatível; em grande parte compatível; parcialmente compatível; não compatível. A tabela 9 apresenta essas categorias para as avaliações gerais das jurisdições (OCDE, 2015).

Tabela 9 - Avaliações gerais para as jurisdições em que a fase 2 foi concluída

Tabela de classificação da jurisdição	
Austrália, Bélgica, Canada, China, Dinamarca, Finlândia, França, Islândia, Irlanda, Ilha de Man, Japão, Coreia, Lituânia, México, Nova Zelândia, Noroéga, Eslovénia, África do Sul, Suécia.	Compatível
Argentina, Aruba, Áustria, Bahamas, Belize, Bermudas, Brasil, Ilhas Virgnes Británicas, Ilhas Caimão, Chile, República Checa, Ilha Cook, Estónia, Antiga Republica Jugoslava da Macedónia, Alemanha, Gana, Gibraltar, Grécia, Grenada, Guernsey, Hong Kong (China), Hungria, Itália, Jamaica, Jersey, Macau (China), Malásia, Malta, Maurícias, Mónaco, Montserrat, Holanda, Filipinas, Polónia, Portugal, Catar, Rússia, San Marino, Singapura, República Eslovaca, São Cristóvão e Nevis, São Vicente e Grenadinas, Ilha de Turcos e Caicos, Reino Unido, Estados Unidos Uruguai.	Em grande parte Compatível
Andorra, Anguila, Antígua e Barbuda, Barbados, Curaçao, Indonésia, Israel, Santa Lucia, Sint Maarten, Turquia.	Parcialmente Compatível
Chipre, Luxemburgo, Seychelles.	Não Compatível
Jurisdições que não podem ser avaliadas porque não podem passar para a Fase 2	
Brunei, Darussalam*, Dominica*, Estados Federados da Micronésia, Guatemala*, Kazaquistão, Líbano, Libéria, Panamá*, Nauru, Trinidad e Tobago, Vanuatu.	
* Jurisdições que ainda estão em processo de revisão complementar	

Fonte: Adaptado de OCDE (2015, p. 19)

Na tabela 9, segundo as avaliações globais, podemos verificar que para a categoria “compatível” existem 21 jurisdições, para “em grande parte compatível” existem 47 jurisdições, na qual está incluída Portugal; na “parcialmente compatível” existem 10

jurisdições; e para “não compatível” existem 3 jurisdições. Nesta última incluem-se o Chipre, o Luxemburgo e Seychelles. Apesar de estas estarem classificadas como não compatíveis, ficaram submetidas a uma revisão complementar. Para além destas três, podemos ainda observar que existem também algumas jurisdições que não se encontram em nenhuma categoria. Estas jurisdições não foram classificadas, porque foram submetidos a uma revisão complementar e não passaram para a segunda fase. Perante isso, para que a fase 1 fosse realizada, o Fórum Global necessitou de criar um processo, com o objetivo de instigar todas as outras jurisdições a responder às recomendações necessárias. (OCDE, 2015)

Segundo a OCDE (2015), o AEOI foi crescendo e adquirindo força com 91 membros do Fórum Global a comprometerem-se na implementação do padrão global comum para o intercâmbio automático de informações da conta financeira, entre 2017 e 2018. Apenas 5 jurisdições ainda não implementaram o AEOI, mas o Fórum Global continua a trabalhar e a negociar com essas jurisdições, para que esse compromisso seja implementado também pelos próprios. A tabela 10 evidencia o que acabámos de descrever.

Tabela 10 - Jurisdições membro que se comprometeram com a implementação do padrão AEOI

Jurisdições a realizar os primeiros intercâmbios até 2017 (49)
Anguila, Argentina, Bélgica, Bermudas, Ilhas Virgens Britânicas, Ilhas Caimão, Colômbia, Croácia, Curaçao, Chipre, República Checa, Dinamarca, Dominica, Estônia, Finlândia, França, Gibraltar, Grécia, Guernsey, Hungria, Islândia, Índia, Irlanda, Ilha de Man, Itália, Jersey, Coreia, Letônia, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Maurícias, México, Montserrat, Países Baixos, Niue, Noruega, Polônia, Portugal, Roménia, São Marinho, Seychelles, República Eslovaca, Eslovênia, África do Sul, Espanha, Suécia, Trinidad e Tobago, Ilhas Turcas e Caicos, Reino Unido
Jurisdições a realizar os primeiros intercâmbios até 2018 (53)
Albânia, Andorra, Antígua e Barbuda, Aruba, Austrália, Áustria, Bahamas, Belize, Brasil, Brunei, Darussalam, Canadá, Chile, China, Costa Rica, Gana, Grenada, Hong Kong (China), Indonésia, Israel, Japão, Ilhas Marshall, Macau (China), Malásia, Mônaco, Nova Zelândia, Catar, Rússia, São Cristóvão e Neves, Santa Lúcia, São Vicente e Granadinas, Samoa, Arábia Saudita, Arábia, Singapura, São Martinho, Suíça, Turquia, Emirados Árabes Unidos, Uruguai.
Jurisdições que ainda não realizaram intercâmbios
Bahrain, Ilhas Cook, Nauru, Panamá, Vanuatu

Fonte: Adaptado de OCDE (2015, p. 21)

Ao longo do ano de 2015, o Fórum Global desenvolveu uma série de iniciativas para apoiar e dar assistência aos membros de países em desenvolvimentos na implementação dos padrões internacionais e na garantia de intercâmbios de informações. Até ao momento participaram 200 delegados de muitos países em desenvolvimento em projetos-piloto e nos eventos de testes da AEOI. O Fórum Global tem também trabalhado, com o apoio do Ministério dos negócios estrangeiros de França, da OCDE, do Departamento para o Desenvolvimento Internacional do Reino Unido (DFID) e do Grupo do Banco Mundial, no envolvimento com os países africanos, através da “Iniciativa África”, um projeto de três anos com o objetivo de desbloquear a troca de informações e a transparência (OCDE, 2015).

Nos últimos meses de 2015, verificaram-se grandes progressos feitos no AEOI, várias jurisdições que estavam bloqueadas na Fase 2 estão em andamento para uma futura compatibilidade e, o primado é que:

nos próximos 12 a 18 meses para monitorar os progressos realizados na implementação da AEOI, para assegurar que os blocos de construção, em particular a confidencialidade e as salvaguardas de dados, estejam em vigor em todo o mundo e para auxiliar a implementação efetiva do padrão (OCDE, 2015, p. 23).

3.1.6. Common Reporting Standard (CRS)

O *Common Reporting Standard (CRS)* – Padrão de Relato Comum – aprovado a 15 de julho de 2014 pela OCDE é também fundamental neste progresso da cooperação tributária internacional, dado que estabelece a troca das informações das contas financeiras de forma automática, em que as instituições financeiras são obrigadas a relatar os diferentes tipos de contas e de contribuintes abrangidos, mas também os procedimentos comuns de vigilância por parte das instituições financeiras (OCDE, n.d.). Com o CRS a evasão fiscal tende a diminuir significativamente, porque os contribuintes começam a ter um certo receio em não cumprir com as suas responsabilidades fiscais, sabendo que as autoridades terão acesso automático a informações das suas contas financeiras no estrangeiro e, portanto, “serão menos propensos a esconder dinheiro no exterior usando instituições financeiras estrangeiras”. (OCDE, 2015, p. 21)

Estão-se a fazer grandes progressos apesar de ser a longo prazo, graças às intervenções da OCDE, dos EUA e de todos os países que têm também participado (veja-se tabela 11). Mesmo que muitos contribuintes não apoiem a ideia e nem permitam que se faça um reporte das suas contas fora do estabelecimento estável, a instituição financeira tem permissão para o fazer.

Tabela 11 – Lista de países que implementarão o Modelo CRS

<p>Países que começaram a trocar informações a partir de setembro de 2017 (reporte será referente a contas existentes a 31 de dezembro de 2015 e a novas contas abertas a partir de 1 de janeiro de 2016)</p>
<p>África do Sul, Anguilla, Alemanha, Argentina, Barbados, Bélgica, Bermuda, British Virgin Islands, Bulgária, Ilhas Cayman, Colômbia, Croácia, Curaçao, Chipre, Dinamarca, Dominica, Eslovénia, Espanha, Estónia, Ilhas Faroé, Ilhas Maurícia, Ilhas Turks e Caicos, Finlândia, França, Gibraltar, Grécia, Gronelândia, Guernsey, Holanda, Hungria, Islândia, Índia, Irlanda, Ilha de Man, Itália, Jersey, Letónia, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Malta, México, Montserrat, Niue, Noruega, Polónia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Roménia, São Marino, Seychelles, República Eslovaca, Suécia, Trinidad e Tobago.</p> <p>Começaram a reportar, em setembro de 2017, um total de 57 países, incluindo todos os países da União Europeia, exceto a Áustria.</p>
<p>Países que irão trocar informações a partir de setembro de 2018 (reporte será referente a contas existentes a 31 de dezembro de 2016 e a novas contas abertas a partir de 1 de janeiro de 2017)</p>
<p>Albânia, Andorra, Antígua e Barbuda, Arábia Saudita, Aruba, Austrália, Áustria, Bahamas, Belize, Brasil, Brunei Darussalam, Canada, Catar, Chile, China, Costa Rica, Emiratos Árabes Unidos, Gana, Grenada, Hong Kong, Ilhas Marshall, Indonésia, Israel, Japão, Macau, Malásia, Mónaco, Nova Zelândia, Rússia, Saint Kitts and Nevis, Samoa, Saint Lúcia, Saint Vincent e as Grenadines, Singapura, Sint Maarten, Suíça, Turquia, Uruguai.</p> <p>Começarão assim a reportar em setembro de 2018 um total de 38 países, incluindo o Mónaco, a Suíça e o Brasil.</p>

Fonte: Abreu (2015, p. 3)

Analisando tabela 11 verificamos que existem duas datas de implementação para o reporte de informações. Em relação aos reportes realizados em setembro de 2017 foram feitos a todas as contas existentes a 31 de dezembro de 2015 e às novas contas abertas a partir de 1

de janeiro de 2016. Já os reportes que se realizarão em setembro de 2018 dirão respeito a todas as contas existentes a 31 de dezembro de 2016 e às novas contas abertas a partir de 1 de janeiro de 2017. Verificamos que existem muitos países a participar no CRS, tanto em 2017 como em 2018, aplicando-se assim a troca automática de informações financeiras.

A OCDE (2015) refere que é necessário uma implementação da AEOI sob o CRS o mais depressa possível e, por isso, o Fórum Global iniciou um processo de monitorização para averiguar o nível de rapidez por parte dos membros, mas principalmente identificar os obstáculos que se colocam aquando da sua implementação. Posto isto, o Fórum Global atualizou o seu *site*, introduzindo uma ferramenta denominada de “*help desk*”, de apoio aos membros nas questões que tivessem sobre o padrão AEOI. Outra condição importante “é garantir que a informação trocada possa ser mantida em sigilo e protegida contra divulgação imprópria” (2015, p. 21). Mas para que esta condição fosse implementada o Fórum Global lançou um sistema multilateral, para que fosse completando ao longo de um ano.

Com o Padrão CRS a evoluírem claramente e perante a monitorização do Fórum Global as vantagens aumentam: simplificação do processo, menores custos para os membros e resultados rápidos (OCDE, 2015).

3.2. União Europeia

A Comissão Europeia é o órgão executivo que defende os interesses gerais da UE e, como tal, uma das suas principais prioridades sempre foi a luta contra a fraude e evasão fiscais. O aumento que se tem verificado de fenómenos de elisão e de evasão fiscais tem preocupado a UE, pois os Estados membros estão a perder as suas receitas fiscais, que serviriam para reestruturar os seus sistemas fiscais de uma forma benéfica ao crescimento (Comissão Europeia, 2013).

Segundo Rocha (2006), desde a década de 80, que a Comissão Europeia tem desenvolvido um conjunto de Diretivas, em matéria de harmonização da tributação das sociedades, sendo as mais relevantes as que apresentaremos de seguida:

1. Diretiva do Conselho nº 77/799/CEE, sobre assistência mútua das autoridades competentes dos Estados membros, no âmbito dos impostos diretos – constitui a

- primeira Diretiva efetivamente aprovada, no domínio da tributação direta e tem como principal objetivo o combate à evasão e fraude fiscais, a nível internacional;
2. Regulamento 2137/85, de 25 de julho, relativo ao estabelecimento do Agrupamento Europeu de Interesse Económico, que no seu artigo 40º determina um regime de transparência fiscal, para estas entidades;
 3. Diretiva do Conselho nº 90/434/CEE, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados membros diferentes;
 4. Diretiva do Conselho 90/435/CEE, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados membros diferentes;
 5. Convenção nº 90/436/CEE, de 23 de julho de 1990, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas.
 6. Diretiva do Conselho nº 2003/49/CE, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados membros diferentes;
 7. Diretiva do Conselho nº 2003/123/CE, de 22 de dezembro de 2003, que altera a Diretiva 90/435/CEE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados membros diferentes;
 8. Diretiva do Conselho nº 2005/19/CE, de 17 de fevereiro de 2005, que altera a Diretiva 90/434/CEE relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações. (p. 5-8)

No final de 2012, a Comissão apresentou um plano de ação para promover a troca automática de informações como norma europeia e internacional de transparência em matéria de fiscalidade, reforçando a luta contra a fraude e evasão fiscais. Para a Comissão Europeia (2013), este foi reconhecido e apoiado pelo *Economic and Financial Affairs Council* (vulgo ECOFIN), que reconheceu que este poderia desempenhar um papel relevante naquela área. Houve ainda um alargamento da troca automática de informações ao nível da UE, como também a nível mundial, fazendo com que a Diretiva do Conselho relativa à cooperação administrativa sofresse alterações.

De entre as alterações que se fizeram, a Comissão propôs excluir o artigo 8.º, n.º 3, que referia que qualquer Estado membro poderia não querer receber informações de outros Estados membros. Realce-se que o objetivo que aqui se propõe é o de requerer sempre a comunicação de informação. Contudo, os Estados membros poderiam optar, apesar de tudo, por não receber informações de uma determinada categoria de rendimento. Foi o modelo FATCA, que deu “um novo impulso à troca automática de informações enquanto meio para combater a fraude e a evasão fiscais” (Comissão Europeia 2013, p. 4).

A proposta da Comissão Europeia (2017), na luta contra a elisão e evasão fiscal, expôs várias iniciativas para promover um sistema fiscal mais justo, e veio reforçar a transparência, sendo esta um dos pilares essenciais da estratégia da Comissão.

O objetivo é aumentar a transparência e o acesso às informações adequadas na fase inicial, o que permitirá às autoridades melhorar a rapidez e a exatidão da avaliação dos riscos, assim como tomar decisões atempadas e informadas sobre a forma de proteger as suas receitas fiscais (2017, p. 29).

A Comissão analisou também as iniciativas sobre as regras de comunicação obrigatórias, que foram baseadas na ação 12 do projeto BEPS⁵, contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros, com o objetivo de apresentar desincentivos que pudessem ser mais eficazes contra as práticas de fraude e evasão fiscal (Comissão Europeia, 2017).

Mais tarde, a Diretiva 2014/86/UE, do Conselho, de 8 de julho de 2014 surge com o objetivo de impedir a dupla não tributação de lucros e dividendos distribuídos, devido à existência de regulamentações muito diferenciadas nos diversos Estados-Membros (Conselho da União Europeia, 2014, citado por Castro, 2015).

O regime *participation exemption*, também teve um papel importante na UE, visto que o regime

prevê que os lucros e as reservas distribuídos, bem como as mais e menos valias realizadas, mediante determinadas condições, não concorram para a determinação

⁵ A ação 12 do Projeto BEPS tem como âmbito solicitar que os contribuintes divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo.

do lucro tributável dos sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) ou imposto semelhante no seio da UE (Castro, 2015, p. 24).

Este regime foi bastante benéfico para Portugal, porque o antigo regime português não era competitivo em matéria de tributação do rendimento das empresas, face aos regimes europeus. Madureira (2015) compara Portugal com a Holanda (uma jurisdição fiscal estável e competitiva) e a Espanha (por ser a jurisdição vizinha), concluindo que os dois outros regimes europeus destacaram-se significativamente em termos de competitividade em relação ao nosso país. Como o nosso regime em matéria de eliminação da dupla tributação era imperfeito e incompleto, surgiu, em 2014, com a reforma do IRC, o regime do *participation exemption*, de carácter universal (aplicável a todos os Estados, exceto os territórios considerados paraísos fiscais), e horizontal, abrangendo os lucros e reservas distribuídas, bem como as mais e menos-valias, facilitando a sua aplicação (Madureira, 2015).

Conclusão

Com a economia cada vez mais globalizada, a concorrência fiscal internacional mostra-se cada vez mais prejudicial. Apesar de alguns autores, como Tibeout (1956) e Santos (2006), citados por Tavares (2011), defenderem a ideia de que esta “competição” é positiva e necessária entre os Estados e para a economia mundial, a sua evolução ao longo dos anos alterou o seu desígnio, tornando-a cada vez mais prejudicial e desleal para com os Estados que aplicam cargas tributárias mais elevadas.

A elaboração desta dissertação teve como objetivo analisar e compreender o trabalho que se tem desenvolvido ao longo destes anos por parte da OCDE e da UE, em relação aos problemas desencadeados pelos paraísos fiscais e pelos regimes fiscais preferenciais, além de ter como finalidade distinguir as características destes dois tipos de territórios. Para o efeito, utilizámos uma metodologia de cariz exploratório.

A dissertação foi dividida em três capítulos. No primeiro ponto analisámos a importância da concorrência fiscal e de que forma esta pode assumir diferentes perspetivas, de modo a ser considerada prejudicial (Tavares, 2011). Ainda nesse capítulo analisámos a evolução da concorrência fiscal, bem como as reações por parte da OCDE. A sua ação começou, em 1998, com a publicação do relatório “*Harmful Tax Competition: an emerging global issue*” (Dourado, 2017). Este seria o primeiro passo daquilo que viria a ser uma luta contra a evasão e a fraude fiscais. No entanto, alguns autores (por exemplo Rahn & Rugy, 2003) não consideraram adequados os métodos utilizados pela OCDE e pela UE para acabar com a concorrência fiscal prejudicial, criticando, por isso, o trabalho destes organismos, como sendo uma “desculpa” utilizada para acabar com a concorrência fiscal benéfica, feita por jurisdições de baixa tributação.

No segundo capítulo abordámos o tema “paraísos fiscais”, que, no nosso entender, têm sido uma das principais causas deste problema de concorrência desleal que tem vindo a ser praticado. Verificámos que existem muitas definições de paraíso fiscal, porém não há um consenso, devido, sobretudo às regras e normas estabelecidas em cada país (Silva, 2014), que fazem com que a sua classificação se torne em mais um problema. Tomando como exemplo a legislação portuguesa, um país com baixa ou nula tributação é entendido como

sendo um território com um regime fiscal “claramente mais favorável”, e isso pode trazer implicações diferentes quanto à atuação da OCDE nessas jurisdições. Constatámos pela lista de paraísos fiscais em relação a Portugal, que existe um grande número de países considerados como territórios com regimes de tributação privilegiada claramente mais favorável. Entre 2004 e 2016 a redução foi insignificante.

Com este estudo tentámos diferenciar entre paraísos fiscais e países ou territórios considerados como regimes fiscais preferenciais, dado que os dois termos, por vezes, são considerados como querendo representar a mesma situação (Silva, 2012). Porém, como analisámos, existem algumas diferenças (OCDE, 1998). Nas tabelas 2 e 3, sobre a identificação de paraíso fiscal e de regime fiscal preferencial, podemos concluir que os paraísos fiscais não têm qualquer interesse em cooperar com os Estados no combate à concorrência fiscal, ao invés dos regimes fiscais preferenciais que participam nas ações de combate à fraude e evasão fiscal (Silva, 2012). Em relação à taxa, não existe distinção entre os dois, visto que tanto pode ter uma baixa tributação ou não existir nenhuma tributação, pelo que a OCDE (1998) não considera esta variável suficiente para efeitos de distinção. Neste trabalho também analisámos o caso da ZFM, devido à existência de dúvidas quanto à sua qualificação. Visto esta ter como característica a baixa ou nula tributação, mas ser uma instituição sujeita às mesmas regras que o território português e ser também cooperante com os Estados membros na troca automática de informações, considera-se que se trata de um regime fiscal preferencial ou privilegiado (Tavares 2011).

No capítulo três o estudo versou sobre as medidas criadas e desenvolvidas pela OCDE e pela UE na luta contra os paraísos fiscais. O primeiro a tomar uma atitude nesta problemática foi a OCDE, em 1998, que no seu relatório de combate à fraude e evasões fiscais apresentou 19 recomendações que os países membros deveriam adotar para corrigir e reduzir essa mesma concorrência (OCDE, 1998). Nesse relatório foram identificados 41 paraísos fiscais e 24 regimes fiscais preferenciais.

O Fórum da OCDE foi criado, em 2000, para combater as práticas fiscais prejudiciais, geradas pelos países não cooperantes. Nesse ano foi publicado o seu primeiro relatório intitulado de “*Towards Global Tax Cooperation*”. Nesse relatório foram identificados os regimes preferenciais potencialmente nocivos nos países membros, nos termos do

Relatório de 1998, mas também os paraísos fiscais (OCDE, 2000). Na nossa opinião, o Fórum Global (como é agora designado), fez um excelente trabalho, visto que, após a primeira publicação da lista de paraísos fiscais não cooperantes, com 35 países identificados, foi drasticamente reduzida em 2002, contando apenas com 7 países não cooperantes. Em 2009, a OCDE ganhou a confiança de todas as regiões identificadas como paraísos fiscais, declarando que não existe nenhum paraíso fiscal que não seja cooperante. O Fórum Global tem progredido bastante contando já com 146 membros (OCDE, n.d.).

O Modelo *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAs) foi criado, em 2002, pelo Fórum Global e pela OCDE, tendo como finalidade a promoção e cooperação internacional em matérias fiscais, através do intercâmbio de informações (OCDE, n.d.). Em 2009, este acordo fez grandes progressos, efetuando 40 novos acordos, juntando-se aos 44 que existiam desde o ano 2000. Todavia, para Jackson (2010), nem todos os observadores acreditam na eficácia de muitos acordos assinados, duvidando mesmo que estes possam contribuir para o aumento e melhoria da transparência nas trocas de informação.

O Plano *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) foi criado, em 2013, pela OCDE e pelo G20. Este projeto assenta em 15 ações propostas pela OCDE aos governos com o objetivo de corrigir falhas nos sistemas jurídicos e de estabelecer novas normas anti abuso. O Plano de ação incide principalmente sobre o direito a tributar os preços de transferência, limita o uso abusivo da dupla tributação e procura evitar o deslocamento de empresas para jurisdições baixa ou nula tributação. Este plano foi, posteriormente, alargado para garantir a transparência fiscal, através da união entre os sistemas fiscais nacionais (OCDE, 2015). Não obstante, segundo Dourado (2017), este plano suscita algumas interrogações, em relação à aplicação de medidas aos países em vias de desenvolvimento e aos países que não são Estados membros.

O *Automatic Exchange Of Information* (AEOI) foi outra das iniciativas da OCDE, concretamente em 2014, e que teve como objetivo a implementação da troca de informações das contas financeiras dos não residentes com as autoridades fiscais no país de residência dos respetivos titulares (OCDE, n.d.). Este projeto foi essencial para os Governos recuperarem as suas receitas fiscais e contribuiu para uma maior responsabilidade por parte dos contribuintes e cooperação entre os países (OCDE, n.d.).

Por fim, o *Common Reporting Standar* (CRS) foi implementado, em 2014, pela OCDE e monitorado pelo Fórum Global, tendo sido inspirado pelo *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA). Esta ação também estabelece a troca das informações da conta financeira, obrigando as instituições financeiras a relatar os diferentes tipos de contas e contribuintes abrangidos e também os procedimentos comuns de vigilância que aplicam (OCDE, n.d.). Com este padrão, os contribuintes apresentam uma tendência menor para esconder dinheiro no exterior em instituições financeiras estrangeiras, porque estas têm permissão para efetuar um reporte das contas situadas fora do local do estabelecimento estável.

A UE também tem tido um contributo importante, com a aprovação de algumas diretivas em matéria de harmonização da tributação das sociedades (Rocha, 2006). Em 2012, a Comissão Europeia apresentou um plano de ação para promover a troca automática de informações como norma europeia e internacional de transparência em matéria de fiscalidade (Comissão Europeia, 2013). A proposta da Comissão Europeia (2017), na luta contra a elisão e evasão fiscais, expôs várias iniciativas para promover um sistema fiscal mais justo e veio reforçar a transparência, sendo esta um dos pilares essenciais da estratégia da Comissão. O objetivo é aumentar a transparência e aceder a um conjunto de informações que permita às autoridades melhorar a rapidez e a exatidão da avaliação dos riscos, assim como tomar decisões atempadas e sustentadas sobre a forma de proteger as suas receitas fiscais (Comissão Europeia, 2017).

O regime do *participation exemption* teve um papel essencial na UE. Este regime de isenção foi criado com a finalidade dos lucros e das reservas distribuídos, assim como as mais e as menos valias realizadas, mediante determinados requisitos, não concorrerem para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC ou de imposto semelhante no seio da UE (Castro, 2015). Este regime foi fundamental para Portugal voltar a entrar no mercado competitivo, pois o regime anterior em matéria de eliminação da dupla tributação era imperfeito e incompleto (Madureira, 2015). Com a reforma do IRC, em 2014, foi introduzido este regime, que veio facilitar a internacionalização das empresas portuguesas (Madureira, 2015).

Relativamente à legislação portuguesa, no sentido de reprimir a evasão fiscal, adotou-se um conceito absoluto de paraíso fiscal, segundo o artigo 63.º-D da LGT denominado de “países, territórios ou regiões com um regime claramente mais favorável”. Ainda no âmbito dos paraísos fiscais existe um conjunto de disposições fiscais, como por exemplo, no âmbito do CIRC (designadamente os artigos 23.º-A, 63.º, 66.º, 88.º), do EBF (nomeadamente os artigos 23.º e 27.º) e da LGT (como o artigo 64.º). Acresce, na nossa opinião, que o CIRC já contempla algumas das previstas no plano BEPS, e que se encontram nos artigos 50.º-A, 54.º-A, 63.º e 67.º. A definição de “estabelecimento estável” no contexto do comércio atual, poderá ser revista (artigo 5.º CIRC). Ao nível das medidas anti abuso específicas, em Portugal temos a regra geral anti abuso no artigo 38.º da LGT, complementado pelo artigo 63.º do CPPT.

Tendo por base os projetos a desenvolver e as ações implementadas, somos da opinião que a OCDE e a UE têm feito um trabalho profundo, relevante e imprescindível relativamente à concorrência fiscal prejudicial. Não obstante, os escândalos relacionados com os paraísos fiscais continuam a surgir e a causar muitos problemas aos países afetados por eles. Segundo Silva (2014), tudo é visto como manobras e esquemas para fugir aos impostos.

O BEPS é o projeto que tem concentrado atualmente mais atenção. Assim, estudos futuros poderão explorar cada uma das 15 ações que o compõem e estudar o impacto que cada uma delas teria caso fosse implementada em Portugal.

Referencias Bibliográficas

- Almeida, J. R. de. (2000, July 23). Um (pequeno) manual dos “off-shores.” *Público*. Retrieved from <https://www.publico.pt/destaque/jornal/um-pequeno-manual-dos-offshores-146762>
- Braz, M. P. (2010). *Sociedades Offshore e Paraísos Fiscais*. Lisboa: Petrony.
- Brittain-Catlin, W. (2006). *Offshore: The dark side of the global economy*. New York: Farrar, Straus and Giroux.
- Comissão Europeia. Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (2013).
- Comissão Europeia. Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiras a comunicar (2017).
- Costa, E. M. P. (2010). *A concorrência fiscal internacional*. Universidade do Porto.
- Diniz, E., & Sarmiento, J. M. (2012). A Zona Franca da Madeira é um “Off-shore”? *Revista Portuguesa De Contabilidade*, 2(6), 255–268.
- Dourado, A. P. (2017). *Governança Fiscal Global*. Porto: Editora Almedina.
- Ferreira, A. M. R. (2011). Paraísos Fiscais: Novos Desafios e Ameaças. *Revista Da Associação Portuguesa de Sociologia*, 2, 298–322.
- Gomes, N. S. (2000). *Evasão Fiscal: infração fiscal, e o processo penal*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Higgs & Johnson. (2011). *Guide to Tax Information Exchange Agreements*. H&J.
- Jackson, J. K. (2010). *The OECD Initiative on Tax Havens*.
- Machado, D. (2016). Portal da Escola Superior de Direito Público. Retrieved August 3, 2017, from <http://esdp.net.br>
- Madureira, A. M. P. V. G. de. (2015). *O regime nacional de Participation Exemption : análise crítica*. Universidade do Porto.

- Mason, F. M. (2008). Concorrência Fiscal Internacional E Paraísos Fiscais. *Portal de Revistas Eletrônicas*, 2(2), 130–152.
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.18840/rvmd.v2i2.2587>
- Negócios, O. portal de. (2009). Paraísos Fiscais Volume II- Antilhas Holandesas e Aruba/ Bahamas/ Bermudas, *Volume II*, 11. Retrieved from
http://oportaldenegocios.com/xfiles/pdf/pf/paraisos_fiscais_vol2.pdf
- Nunes, G. N. A. (2000). *A cláusula geral anti-abuso em sede fiscal - art.o 38.º, n.º2 da Lei Geral Tributária - à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal*. *Revista de Fiscalidade*, 3.
- OCDE. (n.d.), from <http://www.oecd.org/>
- OCDE. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Hungary Korea*. Organization for Co-Operation and Development.
<https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>
- OCDE. (2000). Towards Global Tax Co-operation, Retrieved from <https://www.oecd.org/>
- OCDE. (2015). OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers. *The Globe and Mail (1936-Current)*, 23.
- Rahn, R. W. (2002). Pinning Hopes on Tax Competition. Retrieved January 1, 2017, from
<https://www.cato.org/publications/commentary/pinning-hopes-tax-competition>
- Rahn, R. W. (2002). Tax Patriots ... and Scoundrels. Retrieved January 1, 2017, from
<http://www.discovery.org/a/1153>
- Rahn, R. W., & Ruggy, V. De. (2003). Threats to Financial Privacy and Tax Competition. *CATO Institute, Policy Analysis*, pp. 1–14.
- Rio, L. M. (2017). BEPS. *Jornal de Contabilidade APOTEC*.
- Rocha, L. M. R. M. Da. (2006). A harmonização comunitária do imposto sobre as sociedades : realizações e perspectivas. *FEUP*.
- Sanches, S. (2006). *Os limites do planeamento fiscal, substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora.

Silva, A. F. C. da. (2014). *Paraísos Fiscais: Prejuízos e Benefícios*. Retrieved from http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5050/1/DM_António da Silva_2014.pdf

Silva, R. J. R. da. (2012). *Paraísos Fiscais*. Lisboa. Retrieved from http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3519/1/Tese PARAÍÇOS FISCAIS_Final.pdf

Simões, J. P. (2014). *A cláusula geral anti abuso: a problemática, aplicação e procedimento*. In L. F. Viana & L. P. Ramos (Eds.), *Bússula Fiscal*. Lisboa: Encontro da Escrita.

Tavares, M. S. F. (2011). *Concorrência e Evasão Fiscal Internacional. Contabilidade – Ramo Fiscalidade*. Universidade de Aveiro.

União Europeia. (n.d.). União Europeia. Retrieved May 2, 2017, from europa.eu/european-union/index_pt

Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

Código do Procedimento e Processo Tributário

Estatuto dos Benefícios Fiscais

Lei Geral Tributária

Anexos:**Tabela 12**

Relatório de progresso sobre as jurisdições pesquisadas pelo Fórum Global da OCDE que implementaram o padrão de imposto internacionalmente acordado			
Progresso feito a partir de 13 de julho de 2009			
Jurisdições que implementaram substancialmente o padrão de imposto internacionalmente acordado			
Argentina	França	Coreia	Seychelles
Austrália	Alemanha	Luxemburgo	Republica Eslovaca
Bahrain	Grécia	Malta	África do Sul
Barbados	Guernsey	Maurícias	Espanha
Bermuda	Hungria	México	Suécia
Canadá	Islândia	Holanda	Turquia
China ⁶	Irlanda	Nova Zelândia	Emirados Árabes Unidos
Chipre	Ilha de Man	Noruega	Reino Unido
Republica Checa	Itália	Polónia	Estados Unidos
Dinamarca	Japão	Portugal	Ilhas Virgens
Finlândia	Jersey	Federação Russa	

**Jurisdições que se comprometeram com o padrão fiscal acordado internacionalmente,
mas ainda não implementaram substancialmente**

⁶ Excluindo as Regiões Administrativas Especiais, que comprometeram-se a implementar o padrão fiscal acordado internacionalmente.

Jurisdição	Ano do compromisso	Número de acordos	Jurisdição	Ano do compromisso	Número de acordos
Paraísos Fiscais⁷					
Andorra	2009	0	Ilhas Marshall	2007	1
Anguila	2002	0	Mónaco	2009	1
Antígua e Barbuda	2002	7	Montserrat	2002	0
Aruba	2002	4	Nauru	2003	0
Bahamas	2002	1	Antilhas Neerlandesas	2000	7
Belize	2002	0	Niue	2002	0
Ilhas Virgens Britânicas	2002	11	Panamá	2002	0
Ilhas Caimão ⁸	2000	11	São Cristóvão e Nevis	2002	0
Ilhas Cook	2002	1	St Lucia	2002	0
Domínica	2002	1	São Vicente e Granadinas	2002	0
Gibraltar	2002	2	Samoa	2002	0
Grenada	2002	1	São Marino	2002	0
Libéria	2007	0	Ilhas Turcas e Caicos	2002	0

⁷ Essas jurisdições foram identificadas em 2000 conforme os critérios do abrigo fiscal, conforme descrito no relatório da OCDE de 1998.

⁸ As Ilhas Caimão promulgaram legislação que lhes permite trocar informações unilateralmente e identificou 12 países com os quais estão preparados para fazê-lo. Esta abordagem está sendo analisada pela OCDE.

Listentaine	2009	1	Vanuatu	2003	0
Áustria ⁹	2009	2	Malásia	2009	0
Bélgica	2009	6	Filipinas	2009	0
Brunei	2009	5	Singapura	2009	0
Chile	2009	0	Suíça	2009	0
Costa Rica	2009	0	Uruguai	2009	0
Guatemala	2009	0			
Jurisdições que não se comprometeram com o padrão de imposto acordado internamente					
Jurisdição		Número de acordos	Jurisdição		Número de acordos
Todas as jurisdições pesquisadas pelo Fórum Global já se comprometeram com o padrão de imposto acordado internacionalmente					

Fonte: Jackson (2010)

⁹ A Áustria, a Bélgica e a Suíça retiraram suas reservas ao artigo 26 do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE. A Bélgica já escreveu para mais de 80 países para propor a conclusão de protocolos para atualizar o artigo 26 dos seus tratados existentes. A Áustria e a Suíça anunciaram que começaram a escrever aos seus parceiros do tratado para indicar que agora estão dispostos a entrar em renegociações de seus tratados para incluir o novo artigo 26.

Tabela 13

Contratos bilaterais de troca de informações fiscais assinados em 2009		
País	Parceiro	Data
Países Baixos	Ilhas Caimão	8 de julho de 2009
Alemanha	Bermudas	3 de julho de 2009
Irlanda	Gibraltar	24 de junho de 2009
Irlanda	Ilhas Caimão	23 de junho de 2009
França	Ilhas Virgens Britânicas	17 de junho de 2009
Austrália	Jersey	10 de junho de 2009
Países Baixos	Bermudas	8 de junho de 2009
Dinamarca	Ilhas Virgens Britânicas	19 de maio de 2009
Ilhas Faroé	Ilhas Virgens Britânicas	19 de maio de 2009
Finlândia	Ilhas Virgens Britânicas	19 de maio de 2009
Gronelândia	Ilhas Virgens Britânicas	19 de maio de 2009
Islândia	Ilhas Virgens Britânicas	19 de maio de 2009
Noruega	Ilhas Virgens Britânicas	19 de maio de 2009
Suécia	Ilhas Virgens Britânicas	19 de maio de 2009
Nova Zelândia	Bermuda	17 de abril de 2009
Dinamarca	Bermuda	16 de abril de 2009
Ilhas Faroé	Bermuda	16 de abril de 2009
Finlândia	Bermuda	16 de abril de 2009
Gronelândia	Bermuda	16 de abril de 2009

Islândia	Bermuda	16 de abril de 2009
Noruega	Bermuda	16 de abril de 2009
Suécia	Bermuda	16 de abril de 2009
Dinamarca	Ilhas Virgens Britânicas	1 de abril de 2009
Ilhas Faroé	Ilhas Virgens Britânicas	1 de abril de 2009
Finlândia	Ilhas Virgens Britânicas	1 de abril de 2009
Gronelândia	Ilhas Virgens Britânicas	1 de abril de 2009
Islândia	Ilhas Virgens Britânicas	1 de abril de 2009
Noruega	Ilhas Virgens Britânicas	1 de abril de 2009
Suécia	Ilhas Virgens Britânicas	1 de abril de 2009
EUA	Gibraltar	31 de março de 2009
França	Ilha de Man	26 de março de 2009
Irlanda	Jersey	26 de março de 2009
Irlanda	Guernsey	26 de março de 2009
Alemanha	Guernsey	26 de março de 2009
França	Guernsey	24 de março de 2009
França	Jersey	23 de março de 2009
Reino Unido	Jersey	10 de março de 2009
Alemanha	Ilha de Man	2 de março de 2009
Austrália	Ilha de Man	29 de janeiro de 2009
Reino Unido	Guernsey	20 de janeiro de 2009

Fonte: Adaptado de Jackson (2010)