

**ANTONIO CARLOS DOS SANTOS**

*Jurista e Sociólogo*

**CLOTILDE CELORICO PALMA**

*Jurista*

**A REGULAÇÃO INTERNACIONAL  
DA CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL**

**LISBOA 1999**

ANTONIO CARLOS DOS SANTOS

*Jurista e Sociólogo*

CLOTILDE CELORICO PALMA

*Jurista*

# A REGULAÇÃO INTERNACIONAL DA CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL

LISBOA 1999

## Sumário:

1. CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL, UM FENÓMENO ANTIGO, UMA PREOCUPAÇÃO NOVA. 1.1 As dificuldades de construção de uma política fiscal comunitária. 1.2 As vias comunitárias de regulação da concorrência fiscal. 1.3 A génese da regulação comunitária da concorrência fiscal. 1.4 A regulação da concorrência fiscal no quadro da OCDE. 2. A REGULAÇÃO COMUNITÁRIA. 2.1 Código de Conduta da fiscalidade das empresas. 2.1.1 Natureza jurídica. 2.2 Âmbito de aplicação material e territorial. 2.3 A avaliação das medidas prejudiciais. 2.3.2 Os critérios de avaliação. 2.3.3 As medidas excepcionadas. 2.3.4 Balanço dos trabalhos do Grupo do Código de Conduta. 2.3.5 Os compromissos dos Estados membros. 2.4 Os auxílios de Estado. 3. A REGULAÇÃO DA CONCORRÊNCIA FISCAL NO ÂMBITO DA OCDE. 3.1 A recomendação do Conselho: natureza jurídica. 3.2 Âmbito de aplicação. 3.3 AVALIAÇÃO DAS MEDIDAS PREJUDICIAIS. 3.3.1 O Fórum. 3.3.2 Os critérios de avaliação: insuficiência de um nível de tributação mais baixo. 3.3.3 OS CRITÉRIOS DE IDENTIFICAÇÃO DOS PARAÍÇOS FISCAIS. 3.3.4 Factores de identificação dos regimes fiscais preferenciais 3.3.5 As recomendações. 3.3.6 Reservas à aplicação da recomendação. 3.4 Compromissos dos países membros. 3.5 Ponto da situação dos trabalhos do Fórum. 4. Conclusão: Código de Conduta *versus* Relatório OCDE.

## 1. CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL, UM FENÓMENO ANTIGO, UMA PREOCUPAÇÃO NOVA

### 1.1 As dificuldades de construção de uma política fiscal comunitária

A simples observação mostra quão diversos são os regimes económicos e políticos e o peso político, económico e financeiro dos Estados a nível mundial. E essa diversidade e complexidade existe mesmo dentro de grandes espaços económicos integrados ou em vias de integração onde, em princípio, os Estados que lhes dão corpo partilham um sistema de valores relativamente homogéneo. Os sistemas fiscais, sistemas muito radicados, não apenas na economia de um dado país, mas na sua história política, na sua cultura técnica e administrativa, na sua sensibilidade jurídica, na própria psicologia colectiva, são um bom exemplo dessa diversidade e complexidade.

Num mundo de economias globalizadas, abertas, interdependentes, assume grande relevo o fenómeno da competitividade das nações, a outra face

da competitividade das empresas e dos agentes económicos, das formas de concorrência interempresarial.

Um elemento fundamental, por vezes, decisivo, dessa competitividade, é o que decorre da política fiscal dos Estados, cujos efeitos se fazem sentir nos planos financeiro, económico e social. A sua utilização para atrair investimentos, directos ou financeiros, empresas e consumidores, era encarada, até há bem pouco tempo, como um fenómeno natural, decorrendo da soberania dos Estados. A concorrência que as políticas fiscais estaduais, em particular nos domínios da poupança e da tributação das sociedades, geravam entre si era, quase sempre, objecto de um juízo de valor positivo, por se traduzir num meio de redução de cargas fiscais excessivas e num factor de compensação de desvantagens competitivas de um país (geográficas, escassez de recursos, etc.), que justificariam a existência de mecanismos fiscais de atracção ou fixação de investimento externo e interno. Hoje, porém, tende a acentuar-se a outra face da moeda: a concorrência fiscal (isto é, o «mercado dos impostos») pode conduzir à erosão das receitas fiscais de outros Estados, pode traduzir-se na obtenção de mais uma vantagem competitiva em relação a outras já existentes, provocando, por razões fiscais, entorses na própria dinâmica da concorrência interempresarial <sup>(1)</sup>.

O fenómeno da concorrência fiscal ganha, como é natural, maior relevo em espaços económicos integrados, sendo esse relevo tanto maior quando maior for o aprofundamento dos processos de integração. É hoje o caso da União Europeia, onde se afirma, cada vez mais, a necessidade de uma verdadeira política comunitária de regulação deste fenómeno, de forma a evitar a concorrência fiscal nefasta.

Tal política implica, porém, a compatibilização de princípios distintos, por vezes relativamente contraditórios entre si, afirmados ou reafirmados no Tratado da União, após Maastricht: o princípio de mercado aberto e de livre concorrência entre as empresas, os princípios da lealdade, cooperação e solidariedade que devem reger as relações entre os Estados-membros, o princípio da subsidiariedade e da prevalência da soberania fiscal estadual, assente na manutenção da regra da unanimidade das decisões nesta matéria e o princípio da territorialidade das leis tributárias.

---

<sup>(1)</sup> A concorrência fiscal traduz uma ausência de harmonização que gera comportamentos de evasão fiscal, uma quase não-tributação dos factores móveis (capital) e uma sobretributação dos factores não móveis (trabalho) (assim, Jean-Paul Fitoussi et al., *Rapport sur l'État de l'Union européenne*, Fayard, 1999, p. 146) Deixar jogar livremente a concorrência fiscal conduziria a uma harmonização por baixo de certas taxas que limitaria ainda mais as margens de manobra da política orçamental (assim, CEPII, *L'économie mondiale 1999*, Ed. La Découverte, Paris, 1998, p. 63.

A definição de uma política comunitária de regulação de concorrência fiscal não é, pois, tarefa fácil, como nunca o foi a construção de uma fiscalidade europeia. Repare-se que, no plano comunitário, nunca se afirmou uma verdadeira política fiscal autónoma, apesar de alguma doutrina sustentar haver base jurídica para uma política fiscal comum. E são mesmo muitas as dificuldades em se avançar para uma política de coordenação fiscal mais estreita entre os Estados-membros, que seria exigida pela construção de um mercado interno e, mais ainda, pela construção da União Económica e Monetária.

A própria sistemática do Tratado continua a reflectir isto mesmo. Excepção feita aos impostos aduaneiros, no essencial, «as disposições fiscais» – mesmo após Amesterdão – estão inseridas no capítulo do TUE sobre a regulação da concorrência, a seguir às regras aplicáveis às empresas relativas à proibição das ligações e aos abusos de posição dominante, e à regulamentação das práticas de *dumping* e dos auxílios concedidos pelos Estados. Por outras palavras: a fiscalidade comunitária nasceu como mecanismo complementar da política comercial (união aduaneira) e da política de concorrência. E, pragmaticamente, foi-se afirmando, numa certa tensão entre a dependência originária do vector concorrência e a necessidade de se criar uma verdadeira política fiscal autónoma.

De facto, o programa fiscal da Comunidade foi avançando de acordo com as necessidades do processo de integração, sendo sucessivamente impulsionado pela concretização da liberdade de circulação de mercadorias, pela introdução dos recursos próprios, pela construção do mercado único e, mais recentemente, pela implantação do espaço financeiro europeu.

É isso que explica que primeiro tenha ocorrido a união aduaneira e a harmonização das legislações relativas aos impostos indirectos e só mais tarde tenham sido adoptadas certas directivas para aproximação das disposições legislativas em domínios mais sensíveis da imposição directa. Na realidade, no campo da fiscalidade directa são apenas de registar a aprovação, em 1990, das directivas sobre o tratamento fiscal de fusões e cisões e sobre a tributação de sociedades mães e filiais, e, noutro plano, a celebração, no mesmo ano, de uma convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros. Propostas mais incisivas a este nível, tais como a relativa à instauração de uma taxa não liberatória de 15% sobre os rendimentos de capital, a reter na fonte, apresentada pelo Comissário Cockfield e a necessidade de aproximação das taxas efectivas de tributação das sociedades avançada no *Relatório Ruding*, não mereceram qualquer desenvolvimento significativo <sup>(2)</sup>.

---

(2) A própria questão da concorrência fiscal havia sido abordada (sem êxito imediato) por este relatório (cf. CEE, *Rapport du Comité de Réflexion des Experts Indépendants sur la Fisca*

Hoje, quando onze Estados da União Europeia avançam decisivamente para uma UEM, tornam-se mais patentes as contradições entre os objectivos e os instrumentos da política monetária e as debilidades da política de coordenação fiscal. Mais: torna-se claro que, por razões fiscais, nem sequer existe um verdadeiro mercado interno como era exigido pelo Acto Único Europeu.

## 1.2 As vias comunitárias de regulação da concorrência fiscal

É neste contexto, de finalização do mercado único e de preparação da terceira fase da UEM, que deve ser entendido o esforço actualmente em curso de regulação no plano comunitário do fenómeno da concorrência fiscal. Mas, de algum modo, ele evidencia as dificuldades de construção de uma verdadeira política fiscal comunitária, ao continuar a manter a política de coordenação fiscal sob tutela da política de concorrência.

O ponto de partida desta nova forma de regulação é o reconhecimento de que a concorrência fiscal tem uma dupla face. Por um lado, dentro de certos limites, pode ser benéfica, funcionando, no interior da União, como factor dinamizador das economias e conduzindo mesmo a uma certa *harmonização de facto* dos sistemas fiscais. Por outro, para além de tais limites, pode ter efeitos perversos: a livre concorrência entre sistemas fiscais conduzirá, em última instância, à erosão das bases fiscais dos Estados-membros, com os reflexos daí resultantes para os défices públicos e para as políticas sociais. Daí a necessidade de se estabelecerem regras e limites à concorrência fiscal<sup>(3)</sup>.

A justificação última da nova política de coordenação prende-se, pois, com a necessidade de impedir, restringir ou falsear a concorrência no mercado interno, quando tal resulte de planeamento fiscal dos agentes económicos induzido pela política fiscal dos Estados-membros. No essencial a técnica utilizada é a da neutralização das medidas fiscais consideradas nefastas para a concorrência económica, procurando-se simultaneamente estabelecer limites à concorrência fiscal e salvaguardar o princípio da subsidiariedade e a possibilidade de os Estados membros disporem de uma política fiscal própria.

No quadro da UE, estes limites podem decorrer do Tratado e de regulamentos comunitários (é de algum modo o que se passa relativamente ao fenó-

---

*lité des Entreprises*, 1992, pags. 149 e ss) e, no quadro da «harmonização pelo mercado» por Henry STERDYNIK et al., *Vers Une Fiscalité Européenne*, Economica, 1991, pág.89 e ss.

(3) Os prós e os contras da concorrência fiscal são bem sistematizadas por Helmut Kramer na comunicação «*Economic Aspects of Tax Co-ordination in the EU*», in Conference Proceedings Tax Competition and Co-ordination of Tax Policy in the EU, Viena, 1998, pg. 51 e ss.

meno dos auxílios de Estado de natureza fiscal), de actos comunitários normativos (regulamentos, directivas), de convenções (formas auto-consentidas de limitação do poder de tributar, em sentido amplo, abrangendo o poder de não tributar ou de reduzir a tributação), de decisões do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias ou pode advir de acordos políticos (códigos de comportamento, declarações conjuntas dos Estados) ou recomendações de natureza similar.

De facto, actualmente, a regulamentação da concorrência fiscal na UE faz-se essencialmente por três vias distintas:

- a via *normativa*, em particular no que respeita à fiscalidade da poupança, concretizada numa nova proposta de directiva da Comissão, apresentada em 4 de Junho de 1998, destinada a assegurar um nível mínimo de tributação efectiva dos rendimentos da poupança sob a forma de juros no interior da Comunidade;
- a via *administrativa*, com a clarificação pela Comissão das regras do jogo quanto aos auxílios de Estado de natureza fiscal, em aplicação dos artigos 92º e seguintes do TUE ao campo fiscal;
- a via da *concertação política*, expressa na aprovação pelo Conselho de um Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas, pragmaticamente cingido à tributação directa, aquela onde o processo normativo de aproximação de legislações dos Estados membros tinha ido menos longe.

Esta última via – aquela que será objecto de análise neste texto – insere-se num processo de concertação política mais amplo que visa, a exemplo do que ocorre na esfera económica, não só uma coordenação mais estreita, no quadro do Conselho, das políticas fiscais dos Estados membros relativas à tributação dos rendimentos das pessoas colectivas, como ainda a adopção de um mecanismo de supervisão multilateral relativamente às medidas em análise, nomeadamente através do direito de informação e análise (*droit de regard*) por parte de cada Estado-membro relativamente às medidas dos outros, acompanhada do reforço da cooperação administrativa interestadual, questão-chave neste domínio.

### 1.3 A génese da regulação comunitária da concorrência fiscal

A ideia de regular a concorrência fiscal prejudicial foi germinando lentamente nos últimos anos <sup>(4)</sup>. Foi na reunião informal dos Ministros das Finan-

---

(4) Sobre o tema, na literatura nacional, vd. Clotilde Celorico Palma. «Código de Con-

ças e da Economia ocorrida em Abril de 1996, em Verona, que o Conselho, tendo em conta um relatório da Comissão de Março do mesmo ano sobre «*A fiscalidade na União Europeia*», propôs um amplo debate sobre a concorrência fiscal prejudicial <sup>(5)</sup>.

Dos resultados dos trabalhos e debates efectuados nos dá conta um novo relatório da Comissão intitulado «*A evolução dos sistemas fiscais na União Europeia*», surgido em Outubro de 1996, onde se reafirma a necessidade de instituir medidas fiscais que permitam completar o mercado único <sup>(6)</sup>. Tais medidas, destinadas a suprimir as distorções fiscais existentes e a regular a concorrência fiscal, são propostas pela Comissão no seu *Plano de Acção para o Mercado Único para 1997* <sup>(7)</sup>. Em Março de 1997 é criado, no âmbito da Comissão, o Grupo de Política Fiscal, composto de representantes políticos dos Estados membros, sendo-lhe cometida a tarefa de dinamizar debates e preparar recomendações das medidas fiscais necessárias.

A reunião informal do ECOFIN de Mondorf-les-Bains, em Setembro de 1997, veio dar um novo impulso à urgência de se proceder à regulação da concorrência fiscal. As comunicações da Comissão «*Rumo a uma coordenação em matéria fiscal na União Europeia*» e «*Um pacote de medidas contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal na União Europeia*», procuraram dar resposta aos novos desafios no campo da fiscalidade comunitária <sup>(8)</sup>.

Sem prejuízo de, como resultava do debate efectuado, se continuar a sentir a necessidade e afirmar a intenção de se adoptar posteriormente uma abordagem global deste fenómeno, o programa imediato limitava-se, basicamente, às áreas da fiscalidade directa, não porque a concorrência fiscal a

---

*duta da Fiscalidade das Empresas versus Relatório da OCDE sobre as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial: a Concorrência Fiscal sob Vigilância*, in *Revisores & Empresas*, nº 4, Jan/Mai/99, M Freitas Pereira, «*Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia*», in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 390, 1998, pags. 207 – 219; e A. Carlos Santos, «*O Estado Português e a Fiscalidade Internacionais*», in *da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Lisboa, 1999, pag. 339-350 e «*A Coordenação Fiscal face à construção do Mercado Interno e à Unificação Monetária: Estado da arte*», in *Palavras no Tempo*, IV, pags. 415 e ss.

<sup>(5)</sup> COM (96) 546 final, Bruxelas, 22.10.96

<sup>(6)</sup> CCE, *A Fiscalidade na União Europeia, Relatório sobre a Evolução dos Sistemas Fiscais*, COM (98) 546 final.

<sup>(7)</sup> Comunicação da Comissão ao Parlamento e ao Conselho, de 30 de Abril de 1997, COM (97) 184.

<sup>(8)</sup> Cf. Comunicação da Comissão ao Conselho de 1 de Outubro de 1997, COM (97) 495 final e Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu de 5 de Novembro de 1997, COM (97) 564 final, Bruxelas, 1997.



elas se cinja, mas por razões pragmáticas de operacionalidade temporal e política.

É, neste contexto, que, em 1 de Dezembro de 1997, foi aprovado pelo Conselho da União Europeia e pelos ministros das finanças dos Estados-membros, o referido Código de Conduta da fiscalidade das empresas, inserido no âmbito de um pacote mais amplo sobre a fiscalidade em que são igualmente contempladas a tributação da poupança e dos fluxos transfronteiriços de juros e *royalties* entre empresas <sup>(9)</sup>. Por sua vez, a Comissão comprometia-se a apresentar regras claras sobre os auxílios de Estado em matéria fiscal, matéria em que dispõe de competência exclusiva.

#### 1.4 A regulação da concorrência fiscal no quadro da OCDE

O fenómeno da concorrência fiscal extravasa, como é óbvio, o âmbito territorial da UE, sem esquecer que existem diversos «paraísos fiscais» em territórios dependentes de Estados da União, mas que não integram o espaço do território comunitário, tal como este é definido pelos Tratados. Se ficasse confinada ao espaço comunitário, a luta contra a concorrência fiscal prejudicial correria o risco de poder produzir efeitos perversos para a própria União.

Daí que é do interesse da União Europeia que a regulação deste fenómeno deva ser procurada num quadro mais vasto. É o que acontece com o processo em curso na Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

Como esta organização reconhece, o fenómeno da globalização comporta benefícios e desafios. Se, por um lado, ele induziu diversos Estados a confluírem num movimento de reformas fiscais, que a OCDE considera benéfico, caracterizado, entre outras coisas, pela ideia de alargar as bases de tributação e reduzir as taxas, o certo é que no novo ambiente criado proliferam os «paraísos fiscais», tendo igualmente muitos Governos adoptado regimes fiscais preferenciais especialmente concebidos para atraírem as actividades de maior mobilidade, tais como as financeiras, daí resultando, para as finanças públicas de outros Estados, consideráveis factores de risco.

É, pois, atendendo a preocupações similares às da UE que, em Maio de 1996, os ministros dos países da OCDE apelaram para que, no respectivo

---

<sup>(9)</sup> Publicado no JOC 2/2 de 6.1.98, como Anexo 1 às Conclusões do Conselho Ecofin de 1 de Dezembro de 1997 em matéria de política fiscal.

Foi já apresentada pela Comissão, em 4 de Junho de 1998, e publicada em 8.7.98, no JOC 212, a proposta de directiva do Conselho destinada a assegurar um nível mínimo de tributação efectiva dos rendimentos da poupança sob forma de juros no interior da Comunidade.

seio, se desenvolvessem medidas para combater os efeitos do fenómeno da concorrência fiscal nefasta, em particular no domínio das decisões financeiras e do investimento. A questão tornou-se politicamente tão importante que tal desiderato foi reafirmado na cimeira de Lyon de 1996 pelos presidentes dos países do G7 (actualmente G8).

Foi neste contexto que o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE iniciou os trabalhos nesta matéria, tendo aprovado, em 20 de Janeiro de 1998, um Relatório sobre as práticas da concorrência fiscal prejudicial, que contém um conjunto de princípios directores para o tratamento dos regimes fiscais preferenciais dos países membros e dezanove recomendações que deverão ser acolhidas por estes e, se possível, alargadas, gradualmente, a países não membros<sup>(10)</sup>. Em 9 de Abril de 1998, tendo em conta o referido Relatório, o Conselho de Ministros da OCDE adoptou uma Recomendação instando os Estados membros a consagrarem as recomendações do Relatório, incluindo os princípios directores e instruiu o Comité dos Assuntos Fiscais para prosseguir o seu trabalho neste domínio, instituindo um Fórum sobre as práticas de tributação nefasta, consagrando as medidas propostas no Relatório, efectuando relatórios periódicos sobre os resultados dos trabalhos e propostas de novas medidas e desenvolver o diálogo com países não membros encorajando-os a associarem-se às recomendações do Relatório.

## 2. A REGULAÇÃO COMUNITÁRIA DA CONCORRÊNCIA FISCAL

### 2.1. Código de Conduta da fiscalidade das empresas

#### 2.1.1. Natureza jurídica

O Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas é um compromisso político, uma espécie de *gentlemen's agreement*, não afectando, nessa qualidade, os direitos e as obrigações dos Estados-membros nem as respectivas competências e as da Comunidade, tal como decorrem do estatuído no Tratado. Consequentemente, dada a respectiva natureza, tratando-se de um compromisso político, não está sujeito à jurisdição do TJCE<sup>(11)</sup>.

---

<sup>(10)</sup> *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, France, OCDE, 28 de Abril de 1998.

<sup>(11)</sup> O próprio TJCE já se pronunciou, noutro contexto, contra a possibilidade de decidir em sede de aplicação de códigos de conduta.

Não sendo um instrumento jurídico, poderá razoavelmente duvidar-se da sua eficácia. No entanto, na prática, tal não significa necessariamente que seja dotado de menor vinculatividade. De facto, os mecanismos de troca de informações e os juízos de censura política podem funcionar como forma eficaz de pressão. O risco aqui é o de tais mecanismos funcionarem sobretudo em relação aos Estados com menor peso político ou económico. Por isso, um mecanismo juridicamente vinculativo seria preferível.

Um outro meio de controlo, destinado a garantir uma vigência equilibrada e eficaz do Código, decorre da obrigação de a Comissão apresentar ao Conselho um relatório anual sobre a respectiva aplicação, acompanhado de um outro sobre os auxílios estatais de natureza fiscal.

As disposições do Código serão revistas pelo Conselho e pelos Estados membros no prazo de dois anos a contar da sua adopção e, da experiência da sua aplicação, poderá resultar a previsão de outras medidas destinadas a garantir a sua vinculatividade.

## 2.2. Âmbito de aplicação material e territorial

O âmbito de aplicação material do Código de Conduta restringe-se à fiscalidade das empresas, ficando uma certa indefinição quanto à parafiscalidade (contribuições para a Segurança Social).

Abrange as medidas fiscais potencialmente danosas da concorrência que decorrem quer de disposições legislativas ou regulamentares quer de práticas de natureza administrativa, estando em curso um trabalho solicitado pela Comissão a uma empresa de auditoria para identificação destas últimas.

Uma medida será considerada potencialmente prejudicial quando tenha ou seja susceptível de ter uma incidência sensível na localização das actividades económicas (exercidas ou não dentro de um grupo de sociedades) no seio da Comunidade, presumindo-se como tal quando conduza a um nível de tributação efectivo significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado membro em causa. De facto, conforme se prevê expressamente, são abrangidas todas as medidas que se concretizem num nível de tributação inferior, quer tal nível resulte da taxa nominal do imposto, da matéria colectável ou de «qualquer outro factor pertinente», como se afigura o caso das isenções ou das deduções à colecta.

Para além disso, o Código de Conduta incentiva a cooperação na luta contra a fraude e evasão fiscal, designadamente, no plano da troca de informa-

ções e quanto ao papel das regras anti-abuso e outras contra-medidas incluídas nas legislações fiscais e nas convenções relativas à dupla tributação <sup>(12)</sup>.

Quanto ao âmbito de aplicação territorial, ele cinge-se, em princípio, ao espaço da União. No entanto, os Estados-membros comprometem-se a promover adaptações dos princípios destinados à eliminação das medidas fiscais prejudiciais quer nos países terceiros - através da acção concertada na OCDE ou em outras instituições - quer nos territórios a que não se aplica o Tratado da União Europeia. Os Estados-membros que têm territórios dependentes ou associados ou que têm responsabilidades especiais ou prerrogativas fiscais sobre outros territórios, comprometem-se, igualmente, a assegurar a aplicação de tais princípios naqueles territórios, no respeito das obrigações constitucionais <sup>(13)</sup>.

### 2.3. A avaliação das medidas prejudiciais

#### 2.3.1. O grupo de trabalho do Código de Conduta

Em Maio de 1997 foi constituído, no âmbito do Conselho, o Grupo do Código de Conduta, presidido pela Secretária de Estado do Tesouro britânica, Dawn Primarolo. Trata-se de um grupo de alto nível, composto por representantes políticos dos Estados-membros.

Este Grupo tem por objectivo primacial a avaliação das medidas fiscais susceptíveis de se considerarem, na acepção do Código, como prejudiciais. No plano técnico tem sido coadjuvado por dois subgrupos criados para proceder ao elenco e descrição das medidas fiscais potencialmente lesivas da concorrência, que recentemente se fundiram num só.

O Grupo foi mandatado para elaborar uma listagem de medidas, seleccionadas e apreciadas com base em critérios de avaliação consagrados no Código, devendo apresentar regularmente relatórios sobre o seu trabalho a enviar ao Conselho para análise e eventual publicação. O ECOFIN de Dezembro do corrente ano deverá efectuar a avaliação final das medidas em análise, esclarecendo quais são aquelas que se qualificam, efectivamente (e não apenas potencialmente), como prejudiciais à concorrência fiscal.

---

<sup>(12)</sup> A recente introdução de uma cláusula geral anti-abuso no artigo 32º-A do Código de Processo Tributário e no artigo 38º da Lei Geral Tributária não é alheia a esta preocupação.

<sup>(13)</sup> A não inclusão no Código dos territórios dependentes ou associados poderia provocar deslocalizações de actividades para esses territórios, pelo que, conforme nota A. Carlos dos Santos in «A Coordenação ...», op cit (4) p. 421, Portugal, aquando das negociações do texto do Código, defendeu sempre a respectiva inclusão.

### 2.3.2 Os critérios de avaliação

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

- a) *Critério da atribuição das vantagens a não residentes («ring fencing»)*: em conformidade com este critério, pretende-se apurar se as vantagens fiscais são concedidas exclusivamente a não residentes ou se as transacções são apenas efectuadas com não residentes. Na sua aplicação prática, este critério foi subdividido em dois, um assentando numa interpretação literal do Código (com base na ideia de total exclusividade), outra, inspirada na óptica da OCDE, menos exigente quanto à exclusividade;
- b) *Critério dos efeitos na economia interna do Estado-membro*: visa-se apurar se as vantagens são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional. Este critério foi igualmente subdividido tendo em conta duas leituras, uma literal (o isolamento deve ser total), outra mais próxima da versão da OCDE (não se exige a totalidade absoluta do isolamento das vantagens);
- c) *Critério da contrapartida da actividade económica real ou da presença económica substancial*: pretende-se apurar se os benefícios fiscais são concedidos mesmo que não exista qualquer actividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado-membro que proporciona esses benefícios;
- d) *Critério do método de determinação dos lucros resultantes das actividades internas de um grupo multinacional*: tem por objectivo apurar se o método utilizado se afasta dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE, como as relativas a preços de transferência (14), ou dos princípios consignados na convenção modelo OCDE em matéria de determinação dos lucros de estabelecimentos estáveis (15);

---

(14) Cf. OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Paris 1995 (mise à jour 1996 et 1997).

(15) Cf. OCDE, *Modèle de Convention Fiscale concernant le revenu et la fortune*, Vol. I, Paris, 1997.

- e) *Critério da transparência*: visa apurar se as medidas fiscais e as disposições legais são aplicadas de forma menos rigorosa ou discriminatória no plano administrativo.

Conforme se poderá observar, os critérios em causa têm estreita conexão entre si, nomeadamente os critérios 1 e 2 e os critérios 3 e 4, facto que implica que sejam analisados, na generalidade das situações, de forma interligada.

De referir, por último, que, durante o processo de avaliação, há ainda que analisar «*cuidadosamente*» os efeitos das medidas fiscais sobre os outros Estados-membros, nomeadamente, os efeitos quanto à tributação efectiva das actividades em causa em toda a Comunidade.

### *2.3.3. As medidas excepcionadas*

Por sugestão das delegações portuguesa e espanhola, foi inserida no ponto G do Código uma disposição, nos termos da qual, ao longo do processo de avaliação, deverá atender-se às características e condicionalismos específicos das regiões ultraperiféricas e às pequenas ilhas. Neste âmbito, importará verificar se as medidas são utilizadas para apoiar o desenvolvimento económico de regiões específicas, sendo proporcionais e orientadas para os objectivos pretendidos. Esta causa de exclusão decorre, quanto a nós, do próprio Tratado da União Europeia, em particular depois da revisão operada pelo Tratado de Amesterdão (artigo 299º).

### *2.3.4. Balanço dos trabalhos do Grupo do Código de Conduta*

O primeiro relatório intercalar do Grupo foi entregue ao Conselho ECOFIN ocorrido no dia 1 de Dezembro, tendo já sido entregue um segundo relatório intercalar ao ECOFIN do passado 25 de Maio, de forma a que o relatório final seja entregue em Novembro e no ECOFIN do mês de Dezembro do corrente ano se possa proceder à sua avaliação geral no plano político.

No tocante ao desenvolvimento dos trabalhos, foi adoptado o seguinte procedimento:

- a) Cada Estado-membro enviou uma primeira listagem de medidas que, em seu entendimento, serão eventualmente abrangidas pelo Código («auto-confissão»);

b) As listagens enviadas pelos Estados-membros foi trabalhada entre si e pela Comissão, tendo as medidas (cerca de 85) sido elencadas em cinco categorias, a saber:

Medidas A – Serviços intragrupos;

Medidas B – Serviços financeiros e sociedades «off-shore»;

Medidas C – Outras medidas sectoriais específicas;

Medidas D – Ajudas de carácter regional;

Medidas E – Outras medidas.

c) Foi apresentada ao Grupo, pelas delegações dos outros Estados-membros, uma listagem adicional de 150 medidas, que foram enxertadas no processo em curso por ordem de prioridades («testemunho fiscal»).

d) Os Estados-membros foram convidados a apresentar relatórios ao Grupo quanto ao nível efectivo de tributação das medidas em causa, caso entendessem que tal nível não seria significativamente inferior ao nível normal praticado, bem como a apresentar relatórios sobre o carácter proporcional das medidas de apoio às regiões ultra periféricas, tendo-se o Grupo pronunciado, por ora, apenas no tocante ao primeiro tipo de relatório.

Quanto a Portugal estão sob análise as seguintes medidas:

**Categoria 1 – Serviços Intra-Grupos:**

Sociedades holding (SGPS)

**Categoria 2 – Serviços Financeiros e Sociedades «Off-Shore»:**

Zonas Francas da Madeira e da Ilha de Stª Maria

Sociedades de resseguro

**Categoria 3 – Outras medidas sectoriais específicas:**

Shipping Regime

Crédito fiscal por despesas de investigação e desenvolvimento

**Categoria 4 – Incentivos Regionais:**

Zona Franca Industrial

Crédito de imposto negociável para projectos de reestruturação em áreas de depressão

**Categoria 5 – Outras medidas:**

- Micro e Pequenas Empresas
- Incentivos fiscais ao investimento de natureza contractual
- Crédito fiscal ao investimento
- Mais-valias reinvestidas
- Sociedades de Gestão e Investimento Imobiliário
- Amortizações aceleradas
- Fundos de investimento

**Categoria 6 – Territórios dependentes ou associados:**

- Timor Leste
- Macau

De referir que, neste momento, não há qualquer avaliação final, a nível político, das medidas em causa.

**2.3.5. Os compromissos dos Estados-membros**

Os Estados-membros comprometem-se, em primeiro lugar, a informarem-se reciprocamente das medidas vigentes ou futuras potencialmente subsumidas no âmbito de aplicação do Código, podendo qualquer Estado-membro ou a Comissão solicitar informações. A coordenação deste processo de intercâmbio compete à Comissão.

Além disso, os Estados-membros comprometem-se a adoptar dois tipos de intervenção relativamente aos regimes fiscais em vigor considerados nefastos para a concorrência: o congelamento e o desmantelamento das medidas prejudiciais.

Assim, o Código consagra uma cláusula de *standstill*, no sentido de que os Estados-membros, na elaboração das respectivas políticas futuras, devem ter em consideração os princípios do Código, devendo, igualmente, avaliar a natureza prejudicial das novas medidas fiscais, tendo em consideração o processo de avaliação do Grupo.

Por outro lado, consagra uma cláusula de desmantelamento (*roll-over*), segundo a qual os Estados-membros comprometem-se a reanalisar as medidas existentes atendendo aos princípios e ao processo de avaliação consignados no Código, considerando as discussões tidas no Conselho na sequência do referido processo, em ordem à sua eventual revisão ou erradicação.



Em regra, o desmantelamento deve ser efectuado no período de dois anos. Todavia, determina-se que, a partir de 1 de Janeiro de 1998, o desmantelamento deva efectuar-se até 31 de Dezembro de 2002, isto é, no prazo de cinco anos, permitindo-se que seja concedido um prazo mais alargado em determinadas circunstâncias especiais, após apreciação do Conselho.

## 2.4 Os auxílios de Estado

Considerando que algumas das medidas abrangidas pelo âmbito de aplicação do Código de Conduta poderão sê-lo igualmente pelas regras do TUE respeitantes aos auxílios de Estado, o Código prevê o compromisso de a Comissão publicar, até meados de 1998, as directrizes para a aplicação das regras relativas aos auxílios em questão, tendo nomeadamente em conta os efeitos negativos dessas ajudas que venham a ser detectados na sequência da aplicação do Código. Posteriormente, tendo em consideração tais directrizes, a Comissão deverá proceder à análise ou reanálise casuística dos regimes de auxílio de Estado vigentes e dos novos projectos neste domínio.

É este compromisso que está na base da Comunicação da Comissão aprovada em 11 de Novembro de 1998 e apresentada formalmente ao Conselho ECOFIN de 1 de Dezembro de 1998 <sup>(16)</sup>.

Muitas questões foram levantadas aquando da discussão do anteprojecto da comunicação, nomeadamente, quanto ao âmbito territorial da aplicação das regras sobre auxílios de Estado, à dualidade de procedimentos e aos critérios de apreciação das medidas e daquelas que se subsumem no âmbito do Código de Conduta, à consideração pelas expectativas legítimas criadas por anteriores decisões da Comissão e ao reconhecimento da diversidade de situações quanto à necessidade de intervenções estatais para promover o desenvolvimento económico.

Em linhas gerais, a comunicação da Comissão estabelece o âmbito da aplicação do regime dos auxílios de Estado, tendo em consideração o domínio da tributação directa e o objectivo da redução das distorções de concorrência, fixando, para o efeito, os critérios a utilizar pelo executivo comunitário na aferição da respectiva compatibilidade com o mercado comum.

---

<sup>(16)</sup> *Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises*, 98/C 384/04, publicada no JO C 384, de 10 de Dezembro de 1998.

Nela se determina que a «... Comissão procederá, com base nas orientações definidas na presente comunicação e a partir da sua publicação, ao exame dos projectos de auxílios que lhe forem notificados e dos auxílios fiscais aplicados ilegalmente nos Estados-membros, bem como ao reexame dos regimes existentes». Ou seja, a partir de 1999, a Comissão iniciará o processo de exame ou reexame dos auxílios fiscais, a conceder ou já concedidos.

Com esta posição, a Comissão pretende complementar as orientações relativas aos auxílios de Estado e, ainda, apoiar a acção fiscalizadora desencadeada pelo Conselho no contexto do Código de Conduta.

De notar, em especial, que se prevê que os auxílios estatais destinados a favorecer o desenvolvimento económico de determinadas regiões devem ser, como refere o Código de Conduta, «*proporcionais e orientados para os objectivos pretendidos*», determinando-se ainda que, previamente à declaração de compatibilidades de um auxílio fiscal, a Comissão assegure que as medidas em causa «*... contribuem para o desenvolvimento regional e correspondem a actividades locais. O estabelecimento de actividades «off-shore», na medida em que as suas externalidades são reduzidas, não contribui normalmente de forma suficiente para o desenvolvimento da economia local*».

### 3. A REGULAÇÃO DA CONCORRÊNCIA FISCAL NO ÂMBITO DA OCDE

#### 3.1 A recomendação do Conselho: natureza jurídica

A Recomendação do Conselho da OCDE que aprova o Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais sobre a concorrência fiscal prejudicial é um dos actos jurídicos da competência da OCDE. Trata-se, porém, como o nome indica, de um acto sem força vinculativa, uma vez que a OCDE não dispõe de instrumentos jurídicos dessa natureza nem de instância judicial para os impor.

Na prática, dir-se-á, estamos perante um compromisso de natureza política, algo similar ao do Código de Conduta da UE, ao abrigo do qual os países se comprometem a não adoptar novas medidas que sejam abrangidas pelo respectivo âmbito de aplicação e a rever ou a não reforçar as já existentes, bem como a remover as práticas prejudiciais e os regimes preferenciais já em vigor.

Este compromisso, abrangendo a aprovação pelo Conselho da OCDE e pelos Estados-membros, de dezanove recomendações, sete relativas às legislações e práticas dos Estados-membros, sete respeitantes a tratados de natureza

fiscal e as restantes a uma cooperação internacional intensificada como resposta às medidas e práticas fiscais prejudiciais, é, porém, juridicamente algo mais do que um simples «acordo de cavalheiros». NA UE situação similar seria se o Código de Conduta tivesse sido aprovado por uma recomendação no sentido que o TUE dá a este acto comunitário.

### 3.2 Âmbito de aplicação

A Recomendação do Conselho da OCDE pretende, com base no Relatório, abranger no conceito de práticas fiscais prejudiciais quer os paraísos fiscais quer as práticas fiscais preferenciais. Para o efeito, o Relatório analisa, em três capítulos distintos, o fenómeno da globalização e os seus efeitos nos acordos fiscais celebrados a nível internacional, os factores identificativos dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais preferenciais e as recomendações adoptadas para combatê-los.

Pretende-se, basicamente, lutar contra os efeitos perversos das distorções fiscais que as práticas de concorrência fiscal causam nas decisões financeiras e de investimento. O âmbito de aplicação material da Recomendação que aprova o Relatório é, assim, mais restrito do que o do Código de Conduta, cingindo-se, por ora, às actividades de maior mobilidade geográfica – as actividades financeiras e outras actividades de prestação de serviços. Todavia, reconhece-se que o trabalho neste domínio merece ser intensificado, pelo que o conceito de práticas fiscais prejudiciais adoptado é um conceito aberto, susceptível de ser alargado.

Por sua vez, o âmbito de aplicação territorial é por definição mais vasto, abrangendo todos os países da OCDE (nos quais se incluem os da UE), procurando-se associar a este trabalho países não membros.

## 3.3 AVALIAÇÃO DAS MEDIDAS PREJUDICIAIS

### 3.3.1 O Fórum

Para dinamizar a implantação das recomendações e dos princípios directores do Relatório foi criado o Fórum para as práticas fiscais prejudiciais, sob os auspícios do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, cuja primeira reunião decorreu em meados de Outubro de 1998.

O Fórum é um órgão subsidiário do Comité dos Assuntos Fiscais no qual

participam todos os países membros <sup>(17)</sup> e que reporta directamente ao Comité dos Assuntos Fiscais, sendo as respectivas regras de funcionamento idênticas às deste.

O mandato do Fórum será revisto após cinco anos e, após o decurso deste prazo, em intervalos de três anos, de forma ao Comité e ao Conselho avaliarem periodicamente as suas funções.

O Fórum tem essencialmente como funções coordenar as respostas unilaterais (nacionais, internas), bilaterais (decorrentes de tratados) ou multilaterais, à concorrência fiscal nefasta, estabelecer contactos com terceiros países para associação às medidas recomendadas, e estabelecer, no prazo de um ano (até Novembro de 1999), uma lista de paraísos fiscais.

Ao Fórum é assim atribuída a relevante função de levar a cabo a avaliação dos regimes existentes e propostos quer nos países membros quer nos países não membros, de analisar o efeito das contra-medidas adoptadas, incluindo as medidas não fiscais, e de examinar de que modo é que determinados territórios podem ser qualificados como paraísos fiscais.

Incumbe-lhe, conseqüentemente, a implantação dos princípios directores e das recomendações consignadas no Relatório, incentivando os países a desenvolverem conjuntamente práticas de combate aos problemas identificados.

Uma das suas tarefas prioritárias consiste na elaboração da lista dos paraísos fiscais e na análise dos regimes preferenciais identificados ao longo dos trabalhos.

Os trabalhos para desenvolvimento e promoção activa dos princípios de boa administração fiscal necessários para a aplicação das recomendações continuam a ser aprofundados pelo Comité dos Assuntos Fiscais.

### *3.3.2 Os critérios de avaliação: insuficiência de um nível de tributação mais baixo*

No Relatório são definidos os factores que identificam os paraísos fiscais e as práticas fiscais prejudiciais.

Nele se distinguem três situações nas quais o nível de tributação dos serviços financeiros e de outras prestações de serviços num país (A) é mais baixo do que em outro (B):

---

<sup>(17)</sup> Incluindo a Suíça e o Luxemburgo com as limitações decorrentes do facto de se terem abstido da aprovação do Relatório.

- a) O país A é um paraíso fiscal e, como tal, não tributa ou tributa muito levemente o investimento;
- b) O país A cobra relevantes receitas fiscais da tributação dos rendimentos das pessoas colectivas e das pessoas singulares, mas o respectivo sistema fiscal comporta medidas fiscais preferenciais que possibilitam que parte significativa dos investimentos não seja tributada ou seja levemente tributada;
- c) O país A cobra relevantes receitas fiscais da tributação dos rendimentos das pessoas singulares e colectivas, mas o nível de tributação geralmente aplicado é mais baixo do que o praticado noutros países.

Reconhece-se que todas estas situações relativas ao país A são susceptíveis de provocar efeitos não desejáveis na perspectiva do país B. Todavia, atendendo aos efeitos benéficos induzidos pela globalização, considerando que, até certos níveis, a concorrência, é, muitas vezes, desejável, apenas as situações supradescritas em a) e b) é que são abrangidas pelo Relatório. Assim, no respectivo Capítulo II explicitam-se os factores de identificação dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais preferenciais, salientando-se que não basta a existência de um nível mais baixo de tributação para a medida se qualificar como prejudicial. Para a medida ser prejudicial é necessário que à existência de um nível baixo de tributação se associe outro tipo de factores.

### 3.3.3 Os critérios de indentificação dos paraísos fiscais

Não obstante o Relatório fazer a distinção entre paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais, por considerá-la vantajosa, ele não oculta as dificuldades desse exercício.

Se a delimitação do conceito de paraíso fiscal não é fácil, nem pacífica, tudo indica que um factor que o distingue dos regimes fiscais preferenciais reside no facto de no primeiro caso o país contribuir de uma forma activa para a erosão fiscal não estando interessado em alterar o *status quo*, pelo que geralmente não é muito cooperante no combate à concorrência fiscal prejudicial. Diversamente, na situação dos regimes fiscais preferenciais o que se constata é que os países em causa se manifestam, geralmente, como interessados na adopção de práticas concertadas de combate à concorrência fiscal prejudicial.

Partindo destes pressupostos, o ponto de partida essencial para se identificarem os paraísos fiscais e que, em certas situações, poderá ser suficiente

para tal, consistirá na verificação do facto de uma determinada jurisdição não impor nenhuma tributação ou determinar a aplicação de um nível baixo de tributação e apresentar-se ou ser considerado como um local onde os não residentes possam evadir-se da tributação do seu país de residência.

Outros factores que podem indiciar a qualificação de um território como paraíso fiscal são a existência de práticas proibitivas de uma troca efectiva de informações relevantes com os outros países, devido, nomeadamente, à existência de regras relativas ao sigilo bancário ou a diminuição dos encargos administrativos.

Também a falta de transparência do regime e a ausência de actividades económicas substanciais são igualmente factores a ponderar.

Assim, um regime para ser transparente em termos de práticas administrativas deve observar duas condições: enunciar claramente os respectivos requisitos de aplicabilidade aos contribuintes, permitindo-lhes o respectivo acesso em condições de igualdade, de forma que possam ser invocados junto das autoridades e disponibilizar às autoridades fiscais dos outros países tais requisitos. Poderá existir falta de transparência quando há um tratamento preferencial em termos administrativos a um determinado sector, quando determinadas práticas administrativas contrariam as normas legais vigentes ou no caso de a moralidade fiscal vigente ser baixa, não se cumprindo as normas vigentes.

Por sua vez, um regime será *ring-fencing* quando os residentes não beneficiam dele ou quando os não residentes não têm acesso ao mercado interno. Por outro lado, o país que tem o regime limita a respectiva aplicação a certas áreas ou a determinados investidores, pelo que não há produção de efeitos relevantes a nível interno.

Com efeito, conforme se explicita no Relatório, o *ring-fencing* pode manifestar-se de diversas formas, tais como o regime, explicita ou implicitamente, excluir os residentes da concessão das vantagens em causa ou proibir as empresas beneficiárias de operarem no mercado doméstico.

### ***3.3.4 Factores de identificação dos regimes fiscais preferenciais***

O Relatório aponta quatro factores identificativos para qualificar um regime como regime fiscal preferencial:

- a) O regime não tributa ou tributa levemente os rendimentos relevantes;
- b) O regime é «*ring-fencing*»;

- c) O funcionamento do regime não é transparente;
- d) Há uma ausência de troca de informações com os outros países.

Não obstante o ponto de partida fundamental para qualificar um regime nestes termos assente, à semelhança do que se constata relativamente aos paraísos fiscais, no facto de não tributar ou tributar levemente os rendimentos relevantes, é necessário ter em consideração pelo menos mais um dos restantes factores supra enunciados. Ou seja, à semelhança do que se verifica relativamente aos paraísos fiscais, o nível de tributação é um factor primordial a ter em consideração, mas todos os demais factores deverão ser igualmente analisados para efeitos de qualificação da medida.

Para além destes factores o Relatório indica outros que devem ser tidos em consideração e que apresentam a característica comum de fazer baixar, directa ou indirectamente, o nível de tributação aplicado. Entre tais factores, que, aliás, deverão ser igualmente considerados no caso dos paraísos fiscais, enunciam-se a não adesão às regras internacionais de determinação dos preços de transferência, a existência de níveis de taxas ou de bases tributáveis susceptíveis de negociação, a existência de provisões confidenciais, o facto de a medida fiscal ser o motivo principal para a decisão do exercício da actividade e o rácio entre as actividades desenvolvidas e o volume do investimento e do rendimento obtido.

### *3.3.5 As recomendações*

Conforme se referiu, o Conselho da OCDE e os países membros aprovaram dezanove recomendações, cujo conteúdo se poderá sintetizar no quadro que se segue:

## RECOMENDAÇÕES OCDE

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



## RECOMENDAÇÕES OCDE

Tratados de Natureza Fiscal	<p><b>Recomendação n° 8</b> – intensificação e maior eficiência da troca de informações</p>	<p>Os países deverão adoptar programas de intensificação da troca de informações relevantes respeitantes às transacções efectuadas nos paraísos fiscais e aos regimes fiscais preferenciais que se qualifiquem como concorrência fiscal prejudicial</p>
	<p><b>Recomendação n° 9</b> – concessão dos benefícios previstos nos tratados</p>	<p>Os países devem ponderar a inclusão, nas convenções de natureza fiscal, de disposições que restrinjam a concessão de benefícios a entidades e rendimentos abrangidos por medidas que constituam práticas fiscais concorrenciais prejudiciais e ponderar em que sentido as disposições já existentes poderão ser utilizadas da mesma forma. Deverá igualmente ser ponderado em que medida o modelo de convenção OCDE deverá ser alterado de forma a incluir este tipo de medidas ou de clarificações</p>
	<p><b>Recomendação n° 10</b> – classificação do papel das medidas internas anti-abuso nos tratados</p>	<p>O comentário ao modelo de convenção OCDE deverá ser clarificado atendendo à compatibilidade das medidas internas anti-abuso com o modelo da convenção</p>
	<p><b>Recomendação n° 11</b> – lista de regras de exclusão constante 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, devendo tal lista ser utilizada como ponto de referência aquando da negociação de convenções fiscais e servir de base para as discussões no Fórum</p>
	<p><b>Recomendação n° 12</b> – celebração de tratados com paraísos fiscais</p>	<p>Os países devem denunciar os tratados celebrados com paraísos fiscais e não celebrar mais tratados com tais territórios</p>
	<p><b>Recomendação n° 13</b> – programas de acção coordenados (v.g. de auditoria conjunta)</p>	<p>Os países devem efectuar este tipo de acções relativamente aos contribuintes que beneficiem de práticas qualificadas como concorrência fiscal prejudicial</p>
	<p><b>Recomendação n° 14</b> – reclamações fiscais</p>	<p>Os países devem ser incentivados a rever as regras aplicadas ao reforço das reclamações em matéria fiscal adoptadas pelos outros países e o Comité deverá prosseguir o seu trabalho nesta área tendo em vista disposições que, atendendo àquele objectivo, possam vir a ser incluídas nos tratados</p>

## RECOMENDAÇÕES OCDE

Intensificação da Cooperação Internacional no Combate às Práticas Prejudiciais

**Recomendação n.º 15** – princípios directores e Fórum para as práticas fiscais prejudiciais

Os países membros devem seguir os princípios directores sobre os regimes fiscais preferenciais prejudiciais e constituir um Fórum para os implementar, bem como as demais recomendações constantes do Relatório

**Recomendação n.º 16** – elaboração de uma lista de paraísos fiscais

O Fórum deverá ser mandatado para elaborar, no prazo de um ano após a respectiva primeira reunião e com base nos critérios de identificação constantes do Relatório, uma lista dos paraísos fiscais

**Recomendação n.º 17** – relações com os paraísos fiscais

Os países que tenham relações especiais, de natureza económica ou outra, com paraísos fiscais, devem certificar-se que tais ligações não contribuem para a concorrência fiscal prejudicial e, em particular, os países que tenham territórios dependentes que sejam paraísos fiscais deverão certificar-se que as relações que mantêm com tais territórios não contribuem para a promoção ou para o incremento de concorrência fiscal prejudicial

**Recomendação n.º 18** – desenvolvimento e promoção activa dos princípios para uma boa Administração Fiscal

O Fórum deve ser responsável pelo desenvolvimento e pela promoção activa de princípios que deverão nortear as administrações fiscais, no reforço das recomendações constantes do Relatório

**Recomendação n.º 19** – associação de países não membros à recomendação

O Fórum deverá empreender um diálogo com os países não membros, utilizando, quando apropriado, os *fora* de outras organizações internacionais, com o objectivo de promover as recomendações constantes do Relatório, incluindo as linhas directrizes

### 3.3.6 Reservas à aplicação da recomendação

Trata-se de reservas de natureza política. As primeiras dizem respeito à posição da Suíça e do Luxemburgo, países que se opõem à aplicação da Recomendação.

Outras respeitam à interpretação do próprio Relatório. Assim, Portugal salientou que os parágrafos 27 e 84 do Relatório se deverão interpretar no mesmo sentido do ponto G do Código de Conduta, devendo ser concedida particular atenção às características e condicionalismos próprios de regiões específicas aquando da avaliação das medidas em causa.

### 3.4 Compromissos dos países membros

De acordo com o Relatório, os países membros comprometem-se a controlar a adopção de novas medidas abrangidas pelo respectivo âmbito de aplicação ou a não reforçar e a rever as já existentes, bem como a remover as práticas prejudiciais ou os regimes preferenciais já vigentes.

Devem pois abster-se de adoptar novas medidas, alargar o respectivo âmbito de aplicação ou reforçar medidas já existentes quer contempladas a nível legislativo, quer as práticas administrativas que constituam, nos termos do Relatório, práticas fiscais prejudiciais.

Além disso, estabelece-se um procedimento de auto-revisão de acordo com o qual os países devem rever as medidas já existentes quer se encontrem contempladas em textos legislativos, quer revistam a forma de práticas administrativas, que sejam identificadas, nos termos do Relatório, como práticas fiscais prejudiciais.

Estas medidas deverão ser comunicadas ao Fórum e serão incluídas numa lista no prazo de dois anos a contar da data da aprovação das linhas directrizes, lista esta que será revista anualmente, de forma a ser expurgada dos regimes que já não merecem a qualificação de prejudiciais.

Por último, determina-se que os países deverão remover, no prazo de cinco anos a contar da data da aprovação dos princípios directores, as disposições que regulamentam os respectivos regimes fiscais prejudiciais constantes da lista supra referida. Todavia, no que diz respeito aos contribuintes que beneficiem destes regimes em 31 de Dezembro do ano 2000, os benefícios concedidos deverão ser retirados, o mais tardar, em 31 de Dezembro de 2005.

Conforme observa Jeffrey Owens<sup>(18)</sup>, o Relatório da OCDE institui,

---

(18) In «Tax Competition and Tax Coordination between countries within and outside of

relativamente às medidas abrangidas no respectivo âmbito de aplicação, a regra dos três R: Refrear, Rever e Remover.

Saliente-se que qualquer país que entenda que determinada medida de outro país se qualifica como uma prática fiscal prejudicial na acepção do Relatório, pode solicitar que a mesma seja objecto de análise, pelos países membros, no Fórum para as práticas fiscais prejudiciais, propondo que ela seja controlada ou que conste da supra referida lista. A apreciação do Fórum sobre a matéria não tem, recorda-se, carácter vinculativo.

### 3.5 Ponto da situação dos trabalhos do Fórum

Está em curso o desenvolvimento do processo de auto revisão levado a efeito pelos países com base em procedimentos previamente adoptados, tendo sido distribuída uma primeira listagem (provisória) dos paraísos fiscais.

De notar que, relativamente ao processo de auto-revisão, os Estados membros da União Europeia remeteram para os trabalhos em curso no seio do Código de Conduta.

Foram constituídos grupos de trabalho para identificar os regimes fiscais preferenciais e os paraísos fiscais e, conseqüentemente, para trabalhar a lista mencionada, tendo sido concedida especial prioridade às medidas a estes relativas. Neste momento estão a ser desenvolvidos contactos bilaterais com os territórios qualificados como paraísos fiscais, de forma a se poder chegar a conclusões mais consistentes.

A lista dos paraísos fiscais será elaborada nas próximas reuniões de Novembro, de forma a ser apresentada em Junho num encontro de alto nível para ser, posteriormente objecto de publicação.

## 4. CONCLUSÃO: CÓDIGO DE CONDUTA *VERSUS* RELATÓRIO OCDE

Desde o início dos trabalhos tem existido uma efectiva cooperação entre a U.E. e a OCDE relativamente aos trabalhos de aprovação e implantação do Código de Conduta da U.E. e da Recomendação do Conselho da OCDE que adopta o Relatório.

---

*the UE*», Conference of Tax Competition and Tax Coordination in the UE, Viena, 13 e 14 de Julho de 1998. P.9.

Tal não é de estranhar. Estamos perante documentos complementares, com propósitos e metodologias comparáveis entre si, que se reforçam mutuamente, propiciando, consequentemente, um espírito de colaboração entre os grupos que estudam a problemática em causa, não raro composto pelos mesmos técnicos. Em termos sinópticos, abordando os pontos que se julgam fulcrais, poderemos esboçar o seguinte quadro comparativo do Código de Conduta e da Recomendação e Relatório da OCDE:

	<b>Código de Conduta</b>	<b>Relatório OCDE</b>
Natureza jurídica	Compromisso político	Recomendação
Âmbito material	Fiscalidade das empresas	Serviços financeiros e outras prestações de serviços com grande mobilidade geográfica
Âmbito geográfico	Em da UE, territórios dependentes e associados e cláusula de compromisso de adopção dos princípios do Código a nível internacional.	Países de OCDE e cláusula de compromisso de incluir países não membros a se associarem aos princípios do Relatório
Medidas abrangidas	Leis, regulamentos e práticas administrativas	Leis, regulamentos e práticas administrativas, não necessariamente de natureza fiscal
Factores identificativos das medidas prejudiciais a ter em consideração na avaliação	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nível de tributação efectiva, incluindo a taxa zero, significativamente inferior ao nível que se aplica às mesmas situações</li> <li>• Ring fencing</li> <li>• Falta de transparência</li> <li>• Falta de actividades económicas reais</li> <li>• Determinação dos lucros segundo os critérios da OCDE</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nível de tributação baixo, incluindo a taxa zero, nos rendimentos relevantes</li> <li>• Ring fencing</li> <li>• Falta de transparência</li> <li>• Ausência de troca efectiva de informações relevantes</li> </ul>
Outros factores a ter em consideração na avaliação	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Níveis de tributação efectiva das actividades na Comunidade – Efeitos das medidas nos outros EM</li> <li>• Proporcionalidade das medidas e direccionamento para os objectivos pretendidos caso se destinem a apoiar o desenvolvimento económico de regiões específicas</li> <li>• Especial atenção às especificidades das regiões ultraperiféricas e das pequenas ilhas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Base tributável definida artificialmente</li> <li>• Determinação dos lucros com base nos critérios da OCDE</li> <li>• Os rendimentos estranhos são geralmente isentos?</li> <li>• Existência de provisões confidentiais</li> <li>• A medida fiscal é o motivo principal para a decisão do exercício de actividades?</li> <li>• Relação entre as actividades desenvolvidas e o volume do investimento e do rendimento obtido</li> </ul>
Formas de Actuação	Standstill e eliminação das medidas prejudiciais	Standstill e eliminação das medidas prejudiciais. Regra dos três R – Refrear, Reverter e Remover

O Relatório da OCDE enfatiza os distintos métodos de trabalho utilizados e, acentua o reforço da troca de informações <sup>(19)</sup>. O Código de Conduta tem um âmbito material de aplicação mais amplo, do que o do Relatório da OCDE.

O âmbito deste, se bem que possa vir a ser alargado, é, pelo menos por ora, mais restrito do que o do Código de Conduta, o qual não se cinge, como dissemos, aos serviços financeiros. Um e outro se cingem à fiscalidade directa, quando, em termos ideais seria desejável que se abrangessem igualmente os impostos indirectos, dado estes tributos suscitarem problemas relevantes a nível da concorrência fiscal que não estão resolvidos.

No entanto, o âmbito de aplicação geográfico da Recomendação tem vocação, de forma expressa e clara, para ser bem mais amplo do que o do Código.

A compatibilidade do Código de Conduta e do Relatório respeita sobretudo aos objectivos e critérios utilizados para a identificação dos regimes prejudiciais, embora o Relatório seja muito mais detalhado, bem como às formas de actuação ou compromissos dos Estados, enfatizando os métodos utilizados, acentuando o reforço da troca de informação e adoptando dezanove recomendações concretas.

Em suma, existe uma concorrência não prejudicial entre os princípios e as práticas consignadas no Código de Conduta e na Recomendação e no Relatório da OCDE.

Se ela nos conduz ou não a reais progressos no domínio da coordenação fiscal é questão que só o tempo o dirá. Em áreas politicamente tão sensíveis como esta onde são enormes e muito díspares os interesses em presença, só uma grande confiança entre os Estados-membros, uma grande transparência e isenção na aplicação das medidas e uma grande firmeza na acção conjunta, poderão conduzir os trabalhos a bom porto.

Caso contrário, ter-se-á perdido tempo e uma excelente oportunidade de simultaneamente consolidar o processo de integração europeia e de aprofundar os valores de uma civilização comum...

---

<sup>(19)</sup> Vide, neste sentido Jeffrey Owens, in «*Tax Competition and Tax Coordination between countries within and outside of the UE*», p.11, Conference of Tax Competition and Tax Coordination in the EU, Viena, 13 e 14 Julho de 1998, pg 2.