

Os *offshores* e a evasão fiscal das grandes empresas e grupos económicos

IOLANDA VEIGA *

Introdução

A intensificação do processo de globalização contribuiu para a fragilização dos Estados soberanos e um reforço do poder dos atores não-estatais na cena internacional. Os impostos assumem um papel determinante na organização dos Estados, na sua capacidade de ação e de satisfação das necessidades colectivas, mas estas são crescentemente ameaçadas por formas cada vez mais elaboradas de evasão fiscal. Um dos efeitos sistémicos da globalização foi a criação de grandes conglomerados económicos, com enorme poder de mercado e capacidade de escaparem ao pagamento de impostos contribuindo de forma decisiva para a erosão da base fiscal dos Estados.

Tem-se vindo a assistir a uma progressiva multiplicação das deslocalizações da produção por parte das empresas multinacionais e, ao mesmo tempo, à progressiva segmentação em vários países, aproveitando-se quer de custos de mão-de-obra mais baixos, quer de melhor acessibilidade a matérias-primas ou de um quadro legal mais favorável. Assim, após esclarecer o conceito fundamental de evasão fiscal, serão analisados os factores que permitem ou potenciam a mesma evasão fiscal por parte das empresas bem como os métodos mais utilizados por estas, designadamente os preços de transferência e a arbitragem fiscal, e a reflexão sobre as linhas potenciais de combate à fuga e evasão fiscais. Na terceira parte, serão analisados os efeitos, designadamente em termos da quebra das receitas fiscais relativamente aos impostos

JURISMAT, Portimão, n.º 3, 2013, pp. 363-383. ISSN: 2182-6900.

* Discente do ISMAT, 2.º Ano, Curso de Direito.

sobre os lucros, com especial referência ao caso português e à evolução das receitas de IRC.

1. Globalização

A globalização económica equacionada com a intensificação dos fluxos de comércio internacional, de investimento direto e de capitais potenciada por avanços tecnológicos, tem gerado novos desafios a nível internacional que têm conduzido a reformas fiscais profundas nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), que de um modo geral não têm evitado, ou têm mesmo contribuído, para a redução quer das receitas fiscais, quer das taxas de tributação. A globalização financeira permite que o capital se consiga deslocar livremente a grande velocidade para onde existem condições mais vantajosas, muitas vezes também com motivações especulativas. Tal impõe o redimensionamento do problema da evasão fiscal, permitindo desta forma a afirmação das empresas multinacionais e o aumento e complexificação das práticas evasivas, que muitas vezes surgem como consequência das próprias políticas anti-evasivas levadas a cabo pelos Estados e da capacidade dos indivíduos encontrarem formas de subverter as previsões das normas jurídicas.

As empresas multinacionais têm sido as grandes protagonistas do processo de globalização na medida em que, por um lado, a sua capacidade de desenvolver activos intangíveis e de os transferir, articular e explorar internacionalmente constitui um elemento fulcral para a sua afirmação competitiva e expansão internacional, por outro lado, a localização em múltiplos países confere a estas empresas a possibilidade acrescida de aproveitamento de oportunidades e de reforço do seu poder de mercado.

A par disto, importa referir que o crescimento da actividade económica das empresas multinacionais passou a ter uma vasta rede de efeitos no que toca à cobrança de impostos, pois os Estados sentem dificuldades em definir as taxas de imposto relativamente a este novo mundo liberalizado, ou seja, o processo de globalização tem conduzido à erosão das bases fiscais dos Estados em consequência de um fenómeno de concentração de poder económico, reforçando o poder dos grandes grupos empresariais e enfraquecendo os Estados. Estas grandes empresas organizam-se tendo por base uma concorrência mundial, defendendo os seus interesses e deslocando-se de uns países para outros, mesmo contra os interesses dos Estado onde, até então, se encontravam instaladas.

A concorrência fiscal internacional¹ em termos de redução de impostos têm vindo a ser bastante relevante para os países que procuram obter investimentos estrangeiros, e desta forma, os países que a praticam tentam competir entre si, oferecendo baixas taxas de imposto que vão neutralizar os seus incentivos e diminuir as receitas fiscais dos Estados. Por outro lado, o reforço dos mecanismos de cobrança de impostos para evitar a fuga ao pagamento dos mesmos, insere-se no âmbito dos esforços mundiais para combater o branqueamento de capitais, as transferências ilícitas de fundos, a criminalidade transnacional e o terrorismo internacional.

Como refere Eduardo Fernandes a concorrência fiscal internacional não se processa apenas no plano empresarial, podendo também ocorrer no âmbito dos próprios Estados, sendo que alguns dos factores para a melhoria da competitividade são: o sistema fiscal vigente num determinado Estado, uma eficácia do sistema de informações fiscais e uma eficiente fiscalização tributária com capacidade de cobrar impostos. Refere também que a diversidade dos sistemas fiscais dos Estados e a sua estrutura e composição, estão na base das políticas activas de concorrência fiscal, e neste sentido pode-se falar numa concorrência fiscal prejudicial aos Estados, que têm a sua grande expressão na existência de zonas de exclusão fiscal, como é o caso dos paraísos fiscais, cuja influência na economia global tem vindo a ter cada vez mais relevo pelos aspectos lesivos que provocam no pretendido desenvolvimento sustentado da economia mundial.

A concorrência empresarial tende a ser cada vez mais feroz na medida em que se vai tentando implementar estratégias eficazes para combater as pressões fiscais, o que do ponto de vista empresarial se mostra crucial para uma boa gestão. Estas pressões globais forçam as empresas a tornarem-se mais eficazes, e é desta forma que se ultrapassa o planeamento desejável, passando-se para o âmbito da evasão fiscal, que engloba dois conceitos essenciais: pagamento e taxação. É, por isso, numa linguagem mais corrente, a fuga ao pagamento de impostos devidos e o não respeito pelos valores das taxas aplicáveis em determinadas circunstâncias.

Para além da concorrência fiscal entre jurisdições fiscais de vários Estados, e que se verifica *“quando o sistema fiscal de uma entidade governamental afecta o sistema fiscal de uma segunda entidade governamental, usualmente através de um efeito nas*

¹ Eduardo Fernandes, “A concorrência fiscal internacional”, *Proelium*, n.º 13, 2010, pág. 303. Acedido a 20 Abril 2013. Disponível em: http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CD4QFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.academiamilitar.pt%2Fproelium-n.o-13%2Fa-concorrenca-fiscal-internacional.html&ei=_X-mUfqBFLGV7AaFloDICg&usq=AFQjCNGl_yVEnjPp1tC3gSfrGglw1Ba2MQ&sig2=Kn66Cptr_HG8LsxELNY1mg&bvm=bv.47244034,bs.1,d.d2k

*receitas fiscais desta última realidade,*² existe também a concorrência fiscal que ocorre entre empresas, particularmente entre empresas que desenvolvem a sua actividade em diversas jurisdições fiscais, e por isso, sujeitas a sistemas fiscais diversificados.

Os fenómenos resultantes da globalização limitam a capacidade dos Estados e favorecem a evasão fiscal privando o Estado de uma parte da sua receita, enfraquecendo o vínculo entre este e o cidadão, pois acaba por haver uma tributação dos contribuintes mais fragilizados por forma a cobrir o pagamento não realizado pelos evasores, o que agrava as assimetrias sociais e coloca em causa a coesão social. É por isso que o poder destas empresas é muito significativo em termos económicos, financeiros e tecnológicos, com tendência para aumentar, pois existe uma dinamização dos mercados internacionais e uma redução da influência das políticas governamentais. Se olharmos para os efeitos da globalização verificamos que a expansão dos mercados globais não tem sido acompanhada por uma adequada regulação que garanta a proteção dos direitos dos mais fracos que são vítimas de abusos por parte das empresas multinacionais, pois o Estado avança com políticas fiscais insustentáveis sobrecarregando as populações.

2. Evasão fiscal: conceitos e modalidades

Os Estados têm-se visto confrontados, por um lado, com a necessidade de adoptarem sistemas fiscais competitivos e atractivos para investidores estrangeiros, adequados para promover o crescimento económico e criação de emprego e, por outro, com a necessidade de promoção da justiça social, através da implementação de um sistema fiscal justo e uniforme, e para que haja uma certa transparência no próprio sistema. Na tentativa de conciliação destes objectivos reside a complexidade dos sistemas fiscais, pois um sistema fiscal complexo apresenta-se como um espaço ideal para os contribuintes mais informados, ou com a possibilidade de contratarem serviços técnicos especializados em matéria fiscal, aproveitarem as deficiências existentes no quadro jurídico-fiscal e assim minimizarem os seus encargos fiscais. A complexidade do sistema fiscal contribui para uma desigualdade material geradora de injustiça fiscal, na medida em que cria modalidades que possibilitam a fuga ao pagamento de impostos, agravada ainda pela dificuldade que a administração fiscal tem de assegurar um controlo fiscal eficaz.

² Elisabete Marisa Pinto da Costa, *Concorrência fiscal internacional, um desafio à escala mundial*, Dissertação de Pós-Graduação, Porto, Universidade do Porto, 2005. Acedido a 16 Abril 2013. Disponível em:
http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CDYQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.cije.up.pt%2Fdownload-file%2F111&ei=bTdXUqPjJ4XPhAeB0IDADw&usg=AFQjCNFDqEy1RiCoOBMCLi0Wj8WXmeNA5w&sig2=NWINo-0n4N5v0ljqsn_IXg

A minimização dos encargos fiscais significa que os indivíduos, agindo racionalmente, procuram pagar o mínimo de impostos possível, ou seja do ponto de vista da racionalidade os contribuintes procuram mais benefícios e menos custos fiscais. A minimização dos encargos fiscais pode ser feita por três vias fundamentais: (i) uma via lícita e admitida pelo próprio legislador como é o caso do planeamento fiscal lícito (tax planning), através do qual os contribuintes – pessoas singulares e colectivas – utilizam as possibilidades que o legislador fiscal coloca à sua disposição em relação ao pagamento de impostos e por isso estamos no âmbito de uma actuação *intra legem*; (ii) ou por via ilícita através de comportamentos de fraude fiscal (tax evasion) em que há uma violação frontal da lei, portanto uma actuação *contra legem*; (iii) uma via intermédia entre o que é claramente lícito e o ilícito que corresponde à evasão fiscal (tax avoidance), por vezes também designada por planeamento fiscal abusivo, associada a um comportamento *extra legem*.

Assim, quando tratamos de matérias relacionadas com o fenómeno da evasão e fraude fiscal, surge-nos claramente um primeiro problema que é precisamente o da sua delimitação terminológica. A questão das diferenças linguísticas entre países conduz a grandes discrepâncias conceptuais devido ao facto de ser um tema teorizado nas diferentes línguas mundiais, pelo que se afigura essencial a adopção de conceitos que promovam desde logo a harmonização terminológica, que é indispensável a esta área de forte componente transfronteiriça e multilinguística.³

Portanto, a evasão fiscal⁴ designa comportamentos que contornam a lei fiscal, e em que há um aproveitamento das incoerências e falhas da lei fiscal para obter benefícios, e por isso já se encontra num domínio de actuação *extra legem* pois são comportamentos à margem da lei. Constitui um fenómeno social complexo presente na maioria dos países, que corresponde à falta deliberada e fraudulenta de pagamento de impostos obrigatórios por parte dos contribuintes, tendo por isso consequências graves para o desenvolvimento económico e justiça social, contra o qual as principais organizações internacionais declaram ser fundamental combater. A maioria da doutrina tende a aceitar que a evasão fiscal envolve comportamentos ilícitos que contrariam os fins fiscais do ordenamento jurídico, no entanto existem posições que defendem que os indivíduos têm o direito de escolher a via fiscal mais vantajosa ou seja, defensores da liberdade de planeamento fiscal. O planeamento fiscal (tax planning) remete para os casos em que se pretende adoptar um conjunto de estratégias

³ Ricardo Jorge Cancela Sousa Neves, *A evasão fiscal das empresas em Portugal: Efeitos reflexos na tributação de IRC*, Dissertação de Mestrado, Porto, Universidade do Porto, 2011, pág., 13. Acedido a 26 Maio 2013. Disponível em: <http://repositorioaberto.up.pt/bitstream/10216/63911/2/Tese%20Mestrado%20Ricardo%20Neves27julho.pdf>

⁴ Também designada de evitação fiscal, ou elisão fiscal, ou planeamento fiscal abusivo, ou abuso de forma jurídica, ou fraude à lei fiscal, entre outros.

como lícitas e legítimas, ou seja *intra legem*, das quais resulte uma menor oneração com impostos e só esta é legítima.⁵

No cenário actual a evasão fiscal⁶ atingiu uma dimensão bastante preocupante, o que levou, como já referido, a uma erosão nas bases fiscais nacionais pois “*ao existir evasão, a administração fiscal não poderá conhecer o facto tributável, logo, não poderá liquidar o imposto*”.⁷ A explicação deste fenómeno relaciona-se com a crise do sistema financeiro e da economia mundial, fomentando um recurso à economia paralela ou “não registada”, que é o tipo de economia comum a todos os países que escapa aos processos de tributação, demonstrando o efeito de racionalidade dos contribuintes que preferem o caminho menos oneroso e mais vantajoso.

Em segundo lugar, existem causas da evasão fiscal relacionadas com as características dos próprios sistemas, designadamente (i) a complexidade do sistema fiscal, quanto mais complexo maiores são as possibilidades de existirem falhas e incoerências; (ii) a tipicidade do Direito Fiscal, um dos princípios legais fundamentais segundo o qual a lei tem que descrever de forma precisa os factos tributários. Esta exigência de detalhe origina maior risco de o legislador não incluir todas as situações possíveis ou de ocorrer algum tipo de imprecisão na redação de alguma regra que o sujeito passivo aproveite.

A evasão fiscal não tem apenas efeitos na redução das receitas públicas e erosão da base fiscal. Tem também graves consequências ao nível da equidade pois acaba por se beneficiar quem tem conhecimento/informação ou quem tem capacidade financeira para pagar a conselheiros fiscais no sentido de estes elaborarem planeamentos fiscais, as elites, bem como do agravamento da injustiça fiscal na medida em que se existem níveis elevados de evasão fiscal numa sociedade, alguém tem que pagar os impostos em substituição daqueles que não os pagam para que os serviços públicos possam ser financiados. Tal tende a exigir mais impostos a quem tem menos capacidade para pagar, em geral os grupos que não podem recorrer a mecanismos sofisticados de evasão. Em terceiro lugar tem consequências em termos de agravamento da carga fiscal, dado que a solução é agravar os impostos para os indivíduos cumprido-

⁵ Jónatas E.M. Machado & Paulo Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 341.

⁶ Ao longo do trabalho utiliza-se o conceito de evasão fiscal em sentido amplo abrangendo quer a elisão fiscal ou planeamento fiscal abusivo (práticas que não são propriamente ilícitas, mas à margem da lei, uma vez que, visam obter efeitos fiscais que o legislador não pretendia que se produzissem), quer a fraude fiscal (diminuição da carga fiscal com recurso a comportamento ilícito).

⁷ Carlos Baptista Lobo, *Novos sinais dos tempos, a evasão fiscal como instrumento de competitividade na tributação de capitais*. Acedido a 14 Abril 2013. Disponível em: http://arturvictoria.info/?page_id=524

res, o que constitui um mau sinal para investidores estrangeiros e um factor de perda de competitividade do país.

A evasão fiscal tem vindo a ser combatida do ponto de vista jurídico, por exemplo, através da implementação de cláusulas anti-abuso que são instrumentos jurídicos, previstos nas leis fiscais, destinados a combater práticas de evasão fiscal, e que podem revestir duas modalidades: as cláusulas gerais anti-abuso e as cláusulas anti-abuso específicas que se relacionam maioritariamente com os paraísos fiscais e preços de transferência, entre outras situações privilegiadas que constituem um risco e que têm de ser reguladas através de cláusulas anti-abuso.

Embora não seja possível caracterizar todas as formas de evasão fiscal, nos pontos seguintes analisamos as práticas fiscais abusivas mais frequentemente utilizadas por estas empresas, designadamente, os preços de transferência e a arbitragem fiscal.

2.1 Preços de transferência

Os preços de transferência são uma forma típica de evasão fiscal no âmbito interno e internacional, constituindo uma técnica que está fortemente associada às estratégias das empresas multinacionais baseando-se no facto de *as transações, efectuadas entre empresas multinacionais ou grupos de empresas, poderem não se encontrar sujeitas à mesma lógica que assiste ao mercado interno entre empresas independentes, e portanto, o valor atribuído a estas transações internas (preço de transferência) pode afastar-se do valor que seria estabelecido em condições normais de mercado.*⁸

Esta é, sem margem para dúvidas, uma questão que se encontra no topo das preocupações, quer das empresas multinacionais quer das administrações fiscais. Os principais agentes económicos numa economia globalizada são as empresas multinacionais⁹ que assumem cada vez mais um papel essencial ao nível da produção e do comércio mundial. O crescimento das empresas transnacionais tem levado a que cada vez mais se realizem operações entre entidades sediadas em diferentes países, principalmente, a que uma parte significativa destas operações internacionais (comércio de bens, prestação de serviços, operações financeiras) seja “interna”, realizada entre empresas do mesmo grupo económico multinacional. Este aumento do comércio *intra-firm* entre as filiais das multinacionais, resultou da interação entre a fragmentação da produção entre países e a integração vertical das multinacionais.

⁸ Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 4ª Edição, 2011.

⁹ De acordo com a definição da UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development), uma empresa multinacional corresponde a um grupo formado pela empresa-mãe e um conjunto de empresas filiais que operam no mercado nacional e internacional, tendo a empresa-mãe o poder de controlar e influenciar as actividades das empresas subsidiárias.

A manipulação e fixação arbitrária dos preços dos bens intermédios transaccionados entre as empresas do mesmo grupo permite deslocar rendimentos de Estados com níveis de tributação mais elevados para Estados com níveis de tributação mais baixos.¹⁰ Um dos mecanismos mais utilizados é a passagem das operações de comércio internacional por offshores de tal forma que as operações são realizadas pelas empresas multinacionais com empresas sediadas nos offshores, controladas pelas primeiras, utilizando-se o sistema de sub-facturação de bens exportados para e de sobre-facturação de bens importados a partir destas empresas, o que reduz o rendimento em países com carga fiscal mais elevada e transfere lucros não declarados para o offshore. O mesmo sistema é utilizado com a transferência de direitos de propriedade intelectual (marcas, patentes, software) a preços abaixo do valor de mercado para offshores.

A questão dos preços de transferência é analisada num estudo elaborado em 2010 pela consultora Ernst and Young¹¹ com base em inquéritos a 877 empresas multinacionais dispersas por 25 países, cujos resultados confirmam a importância do fenómeno: 32% dos administradores inquiridos identificaram os preços de transferência como sendo a questão fiscal mais importante dos seus grupos de empresas, percentagem esta que se demonstra bastante acima de questões como a dupla tributação; 74% dos administradores das empresas-mãe e 76% dos administradores das empresas subsidiárias consideram que os preços de transferência são vitais para as suas empresas; e 66% dos inquiridos demonstram terem sido submetidos a uma fiscalização no âmbito de preços de transferência, em comparação com os 52% no estudo de 2007.¹²

As sociedades encontram-se situadas em diversos países e por isso estão sujeitas a taxas de imposto que variam bastante entre si, desta forma os preços de transferência podem ser fixados tendo em conta, essencialmente, razões fiscais.¹³ Nesta medida, pode-se dizer que a luta contra a evasão fiscal internacional deixou de ser uma realidade distante e passou a ter, cada vez mais, contornos muito importantes nas discussões entre Estados, devendo ser aprofundada. Com efeito, e como a evasão fiscal

¹⁰ Jónatas E.M. Machado & Paulo Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, ob. cit., págs. 227/228.

¹¹ Desde 1995 tem feito um levantamento sobre questões tributárias internacionais perante as empresas multinacionais, com especial enfoque para o problema dos preços de transferência. Cfr. Ernst & Young, *Global Transfer Pricing Survey*, 2010, pág. 1. Acedido a 12 Abril 2013. Disponível em: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf)

¹² *Ibidem*, pág. 3.

¹³ Pedro Alexandre Heleno Arromba, *A problemática dos preços de transferência nas empresas multinacionais*, Dissertação de Mestrado, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2011, págs. 30 e seguintes. Acedido a 2 Maio 2013. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/15724/1/Relat%C3%B3rio%20de%20Est%C3%A1gio%20-%20Vers%C3%A3o%20Final.pdf>

constitui um fenómeno em que a mobilidade de capitais resulta maioritariamente da adopção, por parte de alguns Estados, de medidas de concorrência fiscal, facilmente se compreende que a acção conjunta dos diversos Estados assume um papel de extrema importância no combate à existência de regimes fiscais preferenciais.

As formas de evasão fiscal internacional que assumem maior relevo hoje em dia são a utilização de paraísos fiscais e a violação de normas de cariz internacional, nomeadamente, a utilização abusiva das Convenções para evitar a Dupla Tributação. Os preços de transferência representam uma das formas de utilização dos paraísos fiscais e é a esta questão que devemos dar especial atenção, pois criam-se empresas com o intuito de adquirir bens e serviços a preços reduzidos, e a revenderem-nos a preços bastante mais elevados a uma outra empresa do grupo. Este procedimento tem como consequência a erosão da base tributável no país de origem e no país que o bem/serviço tem como destino final, propiciando a evasão fiscal.

2.2. Paraísos Fiscais

A evasão fiscal pode ser vista de duas formas: como sendo o objectivo prioritário do recurso aos offshore; ou como sendo uma consequência lateral de um objectivo prioritário relacionado com a concretização de operações cujo prioridade é o branqueamento dos lucros do crime organizado transnacional.

Uma das formas mais frequentes da evasão fiscal nos dias de hoje consiste na utilização de paraísos fiscais, os quais assumem três finalidades essenciais: “*armazenamento de investimentos passivos, através de depósitos de capital; fixação fictícia de rendimentos específicos; e colocação dos negócios dos contribuintes (designadamente das contas bancárias) fora do alcance e escrutínio das administrações fiscais dos Estados de origem*”.¹⁴ Podem ser normalmente definidos como: “*um país ou território que atribua a pessoas físicas ou coletivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país*”,¹⁵ sendo que possuem plataformas jurídicas, políticas, económicas e financeiras que são estáveis e seguras.

Contudo, não existe uma definição única de paraíso fiscal, tratando-se de uma questão doutrinária que levanta algumas dificuldades quando transposta para o quadro legislativo. O que importa é que quando falamos em paraísos fiscais estamos a falar de países ou territórios que possibilitam a minimização da carga fiscal, assegurando a confidencialidade das operações financeiras, podendo também ser utilizados para

¹⁴ Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, “O controlo e combate às práticas tributárias nocivas”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2007, pág. 90.

¹⁵ *Ibidem*, págs. 409/410.

outros fins como ocultar rendimentos e branqueamento de capitais, e onde existe um sistema financeiro fracamente regulado, um tratamento fiscal preferencial para os não-residentes, regras de incorporação simples para os mesmos, e estritas leis de sigilo bancário que protegem os titulares da conta. Como refere Menezes Leitão “Esta técnica permite, no âmbito de grupos multinacionais, em que as empresas se encontram debaixo do mesmo controle, operar a transferência de benefícios de jurisdições fiscais de forte tributação para jurisdições de fraca tributação”.¹⁶

Como vantagem pode-se referir o facto de estes fenómenos offshore proporcionarem regimes de fiscalização mais brandos e menos onerosos, reduzindo custos de transacção, e tornando mais simples a circulação de capitais e a alocação de recursos a nível mundial, facilitando a actuação e atribuindo um conjunto de oportunidades às empresas transnacionais. No entanto, a tributação inexistente ou insignificante dos rendimentos, a falta de uma troca efectiva de informações, a falta de transparência relativamente a disposições legais ou administrativas e a ausência de actividades económicas substanciais, são características e factores de identificação dos paraísos fiscais que facilitam a evasão fiscal, a corrupção e a realização de actividades ilícitas.

Uma das formas de utilização dos paraísos fiscais consiste no estabelecimento de sociedades-base, assim, estas características descritas anteriormente permitem às empresas executar transacções para estas zonas sigilosas, criando sociedades intermediárias para a circulação de lucros (*profit-flow-through*).¹⁷ Enquanto referimos um paraíso fiscal como sendo “um país ou território que atribui a pessoas físicas e colectivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país”,¹⁸ as sociedades-base referem-se a sociedades controladas por não residentes, ou seja, em que os seus interesses económicos se encontram, essencialmente, fora do país onde têm a sua sede.¹⁹

A atribuição da qualidade de paraíso fiscal a um determinado território depende da presença de determinados indícios,²⁰ contudo, importa referir que não é apenas o imposto a ser pago que determina a qualificação de determinado território como tendo um regime fiscal privilegiado. “Se um determinado país não possui impostos

¹⁶ Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, “Evasão e Fraude Fiscal Internacional”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1999, pág.130.

¹⁷ Jónatas E.M. Machado & Paulo Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, ob. cit., pág. 233.

¹⁸ Andre Beauchamp, *Guide Mondial des Paradis Fiscaux*, Paris, Grasset, 1981, pág. 39.

¹⁹ Os paraísos fiscais podem ter outros fins que não sejam o de obter economia fiscal, por exemplo: ocultar prejuízos, ocultar rendimentos, branqueamento de capitais, entre outros.

²⁰ Rui Duarte Morais, *A Imputação de Lucros de Sociedades Não-residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, págs. 342 e sgs.

significativos sobre o rendimento porque deles não necessita²¹ não poderemos falar num paraíso fiscal. Um paraíso fiscal existe para atrair para si e para aí localizar rendimentos provenientes de outros territórios”²².

2.3. Arbitragem fiscal internacional

A arbitragem fiscal a nível internacional (*international tax arbitrage*) ocorre com base nas diferenças ou inconsistências entre dois sistemas fiscais, ou seja, refere-se a práticas que permitem às empresas sujeitas a imposto em várias jurisdições, aproveitar inconsistências entre as regras fiscais dos diferentes países para alcançar um resultado mais favorável do que o que teria resultado se investissem em apenas uma jurisdição, ainda que muitos Estados se orientem por princípios semelhantes.²³ Esta forma de evasão fiscal tem vindo a constituir um motivo de preocupação para os Estados, na medida em que o contribuinte ou contribuintes podem organizar e estruturar transações de modo a obterem vantagem com essa mesma actuação.

Em relação às modalidades de arbitragem fiscal existentes, podem ser identificadas as seguintes: o *double dip*, o *dual residente companies*, e as *entidades híbridas*.²⁴

O *double dip leasing* ou *locação financeira* podem ser definidos como o contrato pelo qual um sujeito quando necessita de um bem, em vez de o comprar ou contrair um empréstimo para o adquirir, possa fazê-lo de igual forma mas através de um intermediário financeiro que o adquira por sua indicação, com o compromisso de posteriormente lhe ceder o respectivo uso, num certo período de tempo.²⁵

As empresas com dupla residência ou *dual residente companies* são também uma das modalidades de arbitragem fiscal e baseiam-se na incongruência entre os critérios de residência utilizados por diferentes países, sendo assim possível que, no caso de grupos empresariais, uma empresa tenha residência em mais de um país. Desta

²¹ Exemplo dos chamados Estados patrimoniais como a Arábia Saudita.

²² Rui Duarte Morais, “Paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados”, *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. 3, 2006. Disponível em: <http://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/12637>

²³ Capacidade que os grandes grupos têm de falsificarem as suas contas com base numa primeira exploração das contradições existentes entre os Estados (exploração abusiva), e por forma a reduzirem a sua carga fiscal.

²⁴ Laura Figazzolo & Bob Harris, *Global Corporate Taxation and Resources for Quality Public Services*, Bruxelas, Education International Research Institute on behalf of The Council of Global Unions, 2011, págs. 52/53. Acedido em 5 Maio 2013. Disponível em: http://download.ei-ie.org/Docs/WebDepot/Study_Global%20Corporation%20Taxation_Press%20copy.pdf

²⁵ Raquel Tavares dos Reis, “O Contrato de Locação financeira no direito Português: elementos essenciais”, *Gestão e Desenvolvimento*, n.º 11, 2002, págs. 114/115. Disponível em: <http://www4.crb.ucp.pt/Biblioteca/GestaoDesenv/GD11/gestaodesenvolvimento11ind.pdf>

forma, constitui-se uma empresa que é considerada residente em mais do que um Estado com o objectivo de, em cada Estado de residência, serem compensadas as perdas. Assim, a empresa com dupla residência pode apresentar prejuízos/perdas que serão utilizados pelas restantes empresas do grupo, com o objectivo de reduzir ou até mesmo eliminar a carga fiscal que lhes compete.

Em relação às entidades híbridas, estas surgem quando dois Estados classificam uma mesma entidade de forma distinta, sendo que num dos Estados a entidade não dispõe de personalidade jurídica tributária, enquanto no outro Estado possui personalidade jurídica tributária, sendo aqui tributada.

A prática da arbitragem fiscal produz um número de consequências negativas, e isso pode resultar em receitas fiscais reduzidas para todas as jurisdições envolvidas.

Desde logo a arbitragem fiscal distorce a tomada de decisão económica por parte das empresas, incentivando as transações internacionais que lhes são fiscalmente favoráveis, e neste sentido, importa impedir que esta origine divergências significativas que afectem directamente os princípios da eficiência e da equidade. Gera distorções nos sistemas tributários, sendo que uma das consequências que pode advir desse comportamento do contribuinte é a concorrência internacional prejudicial entre os países, e neste sentido, tanto a UE como a OCDE têm-se esforçado por arranjar soluções para esta competição perniciosa, sendo que foram mencionadas pelos países da OCDE medidas a serem tomadas. A primeira consistiria na recomendação para que os Estados, por meio de medidas unilaterais, reforçassem as suas legislações a fim de acabarem com práticas perniciosas, bem como métodos que lhes permitam detectar essas práticas. A segunda, através de medidas bilaterais, seria a de os países promoverem entre si uma maior cooperação internacional por meio de troca de informações e pelo estabelecimento de cláusulas para evitar a dupla tributação. A terceira consistiria em recomendar aos países que confrontassem os seus métodos e práticas para inibir as práticas não desejáveis por parte dos contribuintes.²⁶

2.4. Offshores e dimensão da evasão

Os offshores são contas blindadas ao acesso das autoridades tributárias, situadas em paraísos fiscais, onde o indivíduo exerce as suas actividades, e que procuram o segredo e a não sujeição à regulação. Por exemplo, o caso da empresa Google, que se tornou numa das maiores e mais rentáveis empresas multinacionais do sector das novas tecnologias da informação emergente. A estratégia de evasão fiscal por ela

²⁶ Mónica Sofia Ferreira Tavares, *Concorrência e Evasão Fiscal Internacional*, Dissertação de Mestrado, Aveiro, Universidade de Aveiro, 2011, pág. 67. Acedido a 15 Abril 2013. Disponível em: <http://ria.ua.pt/bitstream/10773/8799/1/6257.pdf>

utilizada é conhecida como “*Double Irish and Dutch Sandwich*” e é uma técnica que consiste em transferir montantes de dinheiro de uns países para outros, para serem sujeitos a uma tributação mais reduzida. O procedimento desta empresa é complexo. Resumidamente: a empresa possui várias empresas subsidiárias espalhadas pelo mundo, mas atribui os rendimentos à subsidiária que está instalada na Irlanda. Daqui os lucros obtidos seguem em forma de dividendos para a empresa holding na Holanda Google Netherlands, sem que haja o pagamento de qualquer imposto por se tratar de países membros da União Europeia. De seguida, todo o dinheiro segue para um paraíso fiscal nas Bermudas. Todo este processo é essencial e necessário pois a transferência de capital financeiro directamente da Irlanda para as Bermudas estaria sujeita a tributação, enquanto este sistema garante o não pagamento de impostos. A agência Bloomberg, no ano de 2010, anunciou que, nos três anos anteriores, a empresa Google havia reduzido os impostos a pagar em cerca de 3100 milhões de dólares, ou seja, cerca de 2400 milhões de euros, através de um planeamento fiscal que envolvia precisamente as subsidiárias da Irlanda, Holanda e Bermudas.²⁷

Desta forma, a existência de paraísos fiscais é vista de uma forma negativa na medida em que a fuga ao pagamento de rendimentos para o exterior conduz à erosão das bases fiscais dos Estados em que se dá essa fuga, e por isso, para além da injustiça que gera, esta questão tende a dificultar a realização de tarefas por parte dos Estados. No entanto, a tentativa de tributação destes rendimentos dá origem a uma maior complexidade dos sistemas fiscais, propiciando insegurança para os contribuintes cumpridores, e muitas vezes sobrecarregando as populações.

O estudo “*Global Corporate Taxation and resources for quality public services*”²⁸ de 2011, aborda a questão da evasão fiscal cometida por grupos de empresas ou empresas multinacionais que muitas vezes não contribuem para um preenchimento pleno de um conceito de tributação justa e razoável, apresentando para isso várias estimativas e dados sobre a extensão desta manipulação fiscal, bem como dos seus efeitos em termos de lacunas/falhas nos sistemas de tributação.

Com a crise financeira internacional iniciada em 2008-2009, muitos Estados implementaram grandes programas fiscais por forma a neutralizar a crise económica induzida por aquela, e como resultado verifica-se, nos dias de hoje, que as bases fiscais nacionais em muitos países, estão a remeter para grandes distorções e grandes déficits, sendo este um argumento utilizado para prosseguir com cortes nas despesas

²⁷ Jesse Drucke "Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Lost to Tax Loopholes", *Bloomberg*, 2010. Acedido em 30 Abril 2013. Disponível em: <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>

²⁸ Laura Figazzolo & Bob Harris, *Global Corporate Taxation and Resources for Quality Public Services*, *ob. cit.*

sociais, pois há arrecadação insuficiente de receita por parte dos Estados. A dimensão dos fenómenos offshore continua a ser difícil medir, e isto deve-se, mormente, ao sigilo que gira em torno deste fenómeno e à sua natureza fragmentada.

De acordo com o Relatório da Tax Justice Network,²⁹ estima-se que o total de activos financeiros nas contas offshore (excluindo activos não financeiros como bens imóveis) se situe entre os 21 e os 32 triliões de dólares, o que representa cerca de 10% do total de activos financeiros e não financeiros existentes a nível global. No mesmo sentido, a perda de receitas fiscais situa-se entre os 190 e os 280 biliões de dólares por ano, assumindo-se uma taxa de retorno mínima de cerca de 3% e uma taxa de imposto sobre o rendimento de cerca de 30%, sendo que esta perda refere-se apenas aos impostos sobre os rendimentos dos activos financeiros, não englobando os impostos não pagos pelo efeito da fuga.

Os maiores responsáveis pela fuga são os 50 maiores bancos que intervêm no *Private Banking*, e estima-se que estes possam gerir cerca de 12 triliões de dólares dos 21 triliões de dólares de activos offshore.³⁰ Importa ainda referir as estimativas da OCDE que em 2009 remetiam para cerca de 11 triliões de dólares de activos em offshores. Irónicamente muitos destes bancos foram objecto de injeção de dinheiros públicos para os salvar da falência pelo que o dinheiro dos contribuintes serviu para financiar as operações que geram elas próprias a evasão fiscal em larga escala dos grandes grupos multinacionais e dos mais ricos, a quebra das receitas públicas e o aumento de impostos para os mesmos contribuintes cumpridores.

Estes dados são conclusivos e permitem-nos referir que são diversificados os efeitos nefastos da utilização de offshores, designadamente a degradação da democracia de um Estado devido à evasão fiscal das elites e grupos de maiores rendimentos; a não regulação financeira que permite aos bancos escapar à regulação; uma deficiente aplicação da lei penal que ajuda os criminosos a esconder o produto do crime (branqueamento); o facto de se escapar à aplicação de outras leis;³¹ e por fim o aumento das desigualdades e assimetrias entre ricos e pobres, obrigando, desta forma, os mais pobres a pagar mais impostos. Por estas razões, a crise nos diversos países tem des-

²⁹ James S. Henry, "The Price of Offshore Revisited", *Tax Justice Network*, 2012. Acedido a 10 Maio 2013. Disponível em:

http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf

³⁰ De entre os grandes responsáveis podemos destacar cerca de dez, são eles: UBS, Credit Suisse, Goldman Sachs, Deutsch Bank, BankAmerica, Barclays, BNP Paribas, HSBC, JP Morgan-Chase e Citigroup, entre os quais se destacam os três maiores: UBS, Credit Suisse e Goldman Sachs.

³¹ Por exemplo, leis sucessórias ou *corporate governance*. O *corporate governance* é o sistema através do qual as organizações empresariais são dirigidas e controladas. A sua estrutura específica a distribuição dos direitos se das responsabilidades ao longo dos diferentes participantes na empresa.

pertado a consciência nos cidadãos e uma maior actuação política nesta área, pois o que se considerava aceitável numa época de crescimento torna-se agora intolerável quando os Estados se confrontam com estagnação ou mesmo recessão económica.

As estimativas relativas à União Europeia, elaboradas por Richard Murphy da Tax Justice Network, apontam para uma perda de receitas fiscais decorrente dos offshores que ronda os 1.3 triliões de dólares por ano.³² Ainda de acordo com a Tax Justice Network, o comércio intra-multinacional é estimado representar 60-70% de todo o comércio internacional³³ e as transações do comércio internacional passam na sua maioria por offshores. Estes números são considerados catastróficos pois, em momentos como o actual, em que os cidadãos sofrem a austeridade devido aos grandes défices nos orçamentos nacionais, esse dinheiro poderia proporcionar o financiamento de serviços públicos essenciais, como a saúde e educação.³⁴ “*O Reino Unido, juntamente com a Alemanha, Espanha, Itália, França e Polónia, têm estado na linha da frente da unidade pela transparência bancária e contra a evasão fiscal. Mas convém realçar as fragilidades e hipocrisias existentes: o Reino Unido por exemplo tem pelo menos 3 paraísos fiscais ao seu serviço, ilhas que têm dependência da Coroa britânica: Jersey, Guernsey e Ilha de Man*”.³⁵

Um Estado fragilizado em termos financeiros não tem condições para garantir a provisão de bens públicos, designadamente a segurança, num contexto em que o poder do crime organizado transnacional aumenta e as ameaças não-tradicionais à segurança se intensificam.

O crime organizado é um dos factores que conduz à perda de receitas por parte dos Estados, sendo que estes ficam de “mãos atadas” pois a utilização de offshore, baseada no sigilo bancário, impossibilita a fiscalização de valores que possam ter sido obtidos ilegalmente. Por isto o não pagamento de impostos e a utilização de contas offshore origina prejuízos nas bases fiscais dos Estados, nomeadamente, em relação a limitações ao exercício da sua soberania fiscal e monetária, bem como limitações à sua capacidade de combater este tipo de crime. O branqueamento de capitais é um fenómeno que assume grande relevância neste âmbito pois consiste

³² Richard Murphy, “The EU tax gap – new evidence shows there is €1 trillion of lost revenue to target to save our futures from despair”, *Tax Research UK*, 2012. Acedido a 2 Maio 2013. Disponível em: <http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2012/02/29/the-eu-tax-gap-new-evidence-shows-there-is-e1-trillion-of-lost-revenue-to-target-to-save-our-futures-from-despair/>

³³ Estimativas da Tax Justice Network; “Tax Havens cause poverty”. Acedido a 2 Maio 2013. Disponível em: http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcatart=2&lang=1

³⁴ *Jornal de Negócios*, “Paraísos fiscais escondem 14 biliões de euros”. Acedido a 22 Maio 2013. Disponível em: http://www.jn.pt/PaginaInicial/Economia/Interior.aspx?content_id=3232556

³⁵ Nuno Vinhas & outros, “O lento e complicado combate à evasão fiscal / offshores”, *A Porta Ali do Fundo*, 15 Abril 2013. Acedido em 20 Abril 2013. Disponível em: <http://aportadofundo.blogspot.pt/2013/04/o-lento-e-complicado-combate-evasao.html>.

numa actividade pela qual se procura dissimular a origem criminosa de bens obtidos através da prática de factos ilícitos, procurando que estes pareçam lícitos.³⁶

O mercado global passou a ser fortemente controlado pelos grandes conglomerados económicos, empresas multinacionais dos mais diversos sectores, mercê de um processo de concentração de poder económico que a própria globalização favorece, criando o síndrome do “*too big to fail*”³⁷ que permite a estes conglomerados, em especial aos grandes bancos, resistir à regulação e assumir comportamentos oportunistas na lógica de “privatização dos seus lucros” (offshore), sem pagamento correspondente de impostos, e “socialização das perdas” que em períodos de dificuldades são suportadas pelos contribuintes, designadamente no sector financeiro com o resgate a diversos bancos, evitando o que seria o resultado ditado pelo mercado, a falência.

Sabendo que o grande objectivo destas empresas é o lucro, é fácil constatar que elas não estão preocupadas com a arrecadação de imposto por parte dos Estados, nem com o desemprego, nem mesmo com a pobreza. Muito pelo contrário, aproveitam-se dessas fragilidades, instalando-se nesses países para produzirem o que pretendem, beneficiando das próprias necessidades da população, e muitas vezes beneficiando de incentivos fiscais financiados pelos próprios governos, em troca do emprego que elas vêm propiciar. Esta actuação origina consequências nefastas: a erosão da base fiscal dos Estados, o aumento da carga fiscal numa lógica compensatória para outros grupos sociais, o declínio da capacidade de financiamento dos bens públicos, e o declínio da capacidade dos Estados garantirem a segurança e controlarem actividades do crime organizado.

3. IRC e a evolução da tributação dos lucros

A quebra das receitas de impostos sobre os lucros constitui o resultado mais visível do aumento da evasão fiscal endémica. Ao nível global a dimensão da evasão fiscal é bem ilustrada pelo enorme paradoxo registado no conjunto das economias da OCDE: as receitas efetivas dos impostos sobre os lucros diminuíram de 4,2% do PIB em 1985 para 2,4% em 2008, ao mesmo tempo que o peso dos lucros das empresas

³⁶ José Luís Braguês, *O Processo de Branqueamento de Capitais*, Lisboa, Working Papers do Observatório de Economia e Gestão de Fraude, n.º 2, 2009. Acedido a 20 Maio 2013. Disponível em: <http://www.fep.up.pt/repec/por/obegef/files/wp002.pdf>

³⁷ Sobre este tema: Joseph Stiglitz, *Freefall: America, Free Markets, and the Sinking of the World Economy*, Nova Iorque, Norton & Company, 2010.

no PIB cresceu de 25% no início dos anos 80 para 35% em 2010.³⁸ É certo que a taxa média dos impostos sobre os lucros das empresas baixou em termos globais de 29,03% em 2000 para 22,96% em 2011, e de 32,91% em 2000 para 25,62% em 2011 na OCDE, atingindo o valor mais baixo na Europa (UE e restantes países Europa de Leste) com 20,12% em 2011,³⁹ mas a explicação fundamental para a enorme quebra nos últimos 20 anos das receitas dos impostos sobre os lucros é a enorme escala atingida pela evasão fiscal.

O sistema português demonstra uma tendência semelhante. De acordo com Ricardo Neves⁴⁰, pode-se verificar um aumento de declarações entregues, por um lado, e uma diminuição do número de contribuintes com resultado fiscal igual a zero ou com prejuízos fiscais, por outro. Para além disto, enquanto se verifica uma diminuição na cobrança de IRC, comprova-se um aumento do reporte de prejuízos que se materializa num total de 69% das empresas a escaparem à tributação em sede de IRC. Observa-se ainda que apenas 31% das empresas liquidaram IRC, e desta forma existe uma concentração da cobrança num número extraordinariamente pequeno de empresas. O ano de 2009 apresenta-se como o pior ano desde 2003, sendo que nesse período nunca foi superado o valor de 38% em relação ao número de empresas com liquidação.

Portanto, através destes dados observa-se que as grandes empresas apresentam prejuízos consecutivos, sendo que quando não os apresentam não liquidam IRC em virtude do reporte de prejuízos fiscais. Apesar disso, estes grandes grupos continuam a conseguir sobreviver e a manter a sua actividade. Esta situação aponta para indícios de uma evasão generalizada, e assim, considera-se que ou a empresa é repetidamente deficitária, ou os dados contabilísticos apresentados pelas mesmas não são fiáveis, existindo fuga à tributação.

“A diminuição de lucros e o intuito de fazer face à concorrência apresenta uma relação entre a actividade destas grandes empresas e o conceito de fraude, e de onde resultam algumas consequências: um sentimento de ilegitimidade do lucro que motiva o seu encaminhamento para os diferentes subterfúgios que o afastam da tributação; nascem preocupantes distorções da concorrência, uma vez que quem paga impostos está exposto a faltas de competitividade face aos concorrentes; e, evidentemente, da falta de receita geram-se pressões para o aumento da carga fis-

³⁸ Laura Figazzolo & Bob Harris, *Global Corporate Taxation and Resources for Quality Public Services*, ob. cit., pág. 22.

³⁹ Willbert Kannekens & Niall Campbell, *Corporate and Indirect Tax Survey 2011*, KPMG International, 2012. Acedido em 19 Abril 2013. Disponível em: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/corporate-and-indirect-tax-rate-survey-2011.pdf>

⁴⁰ Ricardo Jorge Cancela Sousa Neves, *A evasão fiscal das empresas em Portugal: Efeitos reflexos na tributação de IRC*, ob. cit., pág. 90, Tabela II.14.

*cal, que se reflectirá sobre os contribuintes cumpridores, representando, portanto, uma deslocação da tributação dos evasores para os cumpridores”.*⁴¹

Com o passar dos anos, o IRC que recai sobre as empresas tem vindo a pesar cada vez menos na sua actividade, e elas são as principais responsáveis por esta queda. Esta redução do peso da tributação deve-se a inúmeros motivos, como recorrente evasão fiscal, políticas fiscais implementadas nestas últimas duas décadas, de que são exemplo os benefícios e prejuízos fiscais, marcadas por evolução errática que gera incerteza e às correcções fiscais que se fazem. Cada vez mais os resultados contabilísticos demonstram afastar-se dos rendimentos tributáveis, o que tem impacto negativo na receita fiscal do IRC. Quanto maior for o imposto a pagar em princípio maior será a fuga à tributação.

Em Portugal, de acordo com dados do INE (quadro 1), a redução da receita de IRC foi de 17,4% em 2012, o que contribuiu para uma redução significativa do peso relativo deste imposto no total de impostos directos que caiu de 31,1% em 2011 para 28% em 2012.

Quadro 1 – Evolução IRC em Portugal 1995-2012

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
IRC- V.A % [1]		23,6	25,4	7,7	22,8	15,2	1,4	15,1	30,2	4,6	-	25,2	3,2	13,3	17,4
42IRC-E.T % [2]	25,9	28,1	32,3	32,9	35,8	36,6	30,2	31,9	35,8	36,2	29,7	30,4	31,1	28	

[1] Taxa de variação anual; [2] Peso total nas receitas de impostos directos. Fonte: Adaptado pela autora a partir do Quadro 2. Instituto Nacional de Estatística -Estatísticas de Receitas fiscais de 1995 a 2012 (17 de Maio de 2013).

Esta forte redução da receita de IRC ocorreu não obstante a implementação de medidas de aumento da colecta, nomeadamente o fim da taxa de 12,5% para matérias colectáveis inferiores a 12500 euros, passando a existir uma taxa única de 25%. Quando se compara o peso do IRC liquidado com os resultados contabilísticos verifica-se uma queda abrupta da receita de IRC. Esta queda concentra-se nas grandes empresas (indiciando a evasão fiscal) e têm sido elas que nos últimos anos têm conseguido quebras pronunciadas da sua tributação na medida em que existem grandes

⁴¹ *Ibidem*, pág. 98.

discrepâncias entre as declarações apresentadas e a liquidação do imposto, e verifica-se que a sua importância relativamente ao total das declarações de IRC baixa para aproximadamente metade no que diz respeito aos totais de receita cobrada.

Analisando os dados do Instituto Nacional de Estatística sobre a evolução das receitas fiscais entre 1995 e 2012, verifica-se que em 2008 e 2009 os efeitos da crise se fizeram sentir pois houve um aumento global do número de empresas com resultado líquido negativo e com prejuízos fiscais, ou seja, houve um aumento da percentagem de empresas que declararam prejuízos fiscais e que diminuíram o total de contribuintes que liquidaram IRC. Em 2009 observou-se uma queda da receita total de IRC (25,2%), que entre 2005 e 2008 tinha tido uma evolução positiva. No entanto, o problema é anterior à crise verificando-se um queda do peso do IRC na receita dos impostos diretos a partir de 2000, com a exceção de 2008 e 2009, caindo de 36,6% em 2000 para 30% em 2005 e 28% em 2012. Assim, o número de empresas que paga IRC é muito reduzido entre 2003 e 2009, na medida em que com o aumento da taxa de imposto há uma maior propensão para comportamentos evasivos.

Conclusão

A globalização criou uma dinâmica que gerou a perda de poder dos Estados soberanos em que um dos mecanismos decisivos é a erosão da respectiva base fiscal. Este é um efeito estrutural de longo prazo, que fragiliza os Estados e contribui de forma significativa para os déficits orçamentais com que muitos Estados se confrontam, e que resulta do facto de os grandes conglomerados económicos possuírem uma capacidade desmedida de evasão fiscal ao mesmo tempo que controlam quotas de mercado crescentes em vários sectores.

A globalização, o crescimento do comércio internacional e o seu domínio pelas grandes empresas multinacionais vieram facilitar o desenvolvimento de mecanismos fraudulentos complexos que dificultam a sua detecção. A erosão da base fiscal resulta da interacção entre processos distintos que envolvem: a pressão das multinacionais sobre os Estados para redução das taxas dos impostos sobre os lucros alimentando uma concorrência fiscal descontrolada; a pressão para a concessão de benefícios fiscais de “estímulo” a novos investimentos; o controlo do comércio internacional pelas 500 maiores empresas multinacionais, que em larga medida é intra-empresa permitindo intensificar o “*transfer pricing*”, associado à condução das operações do comércio internacional através de empresas em offshores; e o envolvimento ativo do sector financeiro, em especial do *private banking*, na operacionalização do circuito dos offshores.

A concentração do poder económico e a emergência de poderosos conglomerados multinacionais, com posições dominantes no mercado global em diversos sectores, tem propiciado grandes níveis de evasão, nomeadamente devido à sua capacidade de

chantagear e ameaçar os Estados no sentido de se deslocalizarem para outros territórios, de capturar os reguladores e de exercer influência política. Utilizam uma diversidade de métodos fraudulentos com o objectivo de reduzir a sua carga fiscal, e um desses mecanismos é através o recurso a paraísos fiscais e a contas offshore blindadas ao acesso das autoridades tributárias.

Desta forma, tem crescido, para níveis sem precedentes, a riqueza privada colocada nestes territórios e o rendimento não sujeito a impostos, sendo que algumas estimativas calculam entre 21 a 32 triliões de dólares correspondente a cerca de 10% dos ativos financeiros e não-financeiros globais, tudo isto numa fase em que os Estados de todo o mundo necessitam de recursos e em que estamos cada vez mais conscientes do grande aumento e dos custos da desigualdade económica. O aspecto mais perverso é que não só estes grandes conglomerados não pagam os impostos devidos como, no caso do sector financeiro, recebem ainda dinheiro público para cobrirem as suas perdas e continuarem a sua tarefa de facilitação da evasão fiscal.

O combate a este fenómeno tem assumido diversas formas utilizadas pelos diversos Estados-vítimas, geralmente medidas usualmente aplicadas pelos Estados com vista a impedir a utilização dos paraísos fiscais: as cláusulas gerais anti-abuso; a previsão de disposições contra as sociedade de base, nomeadamente através da imputação aos sócios residentes dos rendimentos auferidos por tais sociedades e por eles controladas, entre outras.

Contudo, as ações individuais dos Estados são pouco eficazes até porque existe uma enorme assimetria na capacidade de agir. O reforço da cooperação internacional entre os Estados e uma estratégia concertada de ação é uma condição essencial para responder a este problema estrutural que ameaça a estabilidade dos Estados e das sociedades. Este processo tem sido estimulado pela OCDE com vista à obtenção de standards fiscais internacionais e a um aumento da transparência e das trocas de informação, e na busca de uma harmonização fiscal internacional que elimine as distorções fiscais existentes entre os Estados e que salvaguarde a autonomia destes em sede da sua competência legislativa e jurisdicional. Importa referir que a cooperação internacional não se deve dirigir apenas a garantir o cumprimento tributário, devendo também contribuir para replanear os sistemas tributários de modo a potenciar a produtividade, eliminando distorções e aperfeiçoando incentivos para trabalhar, poupar, investir e inovar.

Esta evasão fiscal estrutural para além de causar uma redução das receitas fiscais limitando a capacidade de ação dos Estados e promovendo o endividamento público, provoca ainda um agravamento significativo da injustiça fiscal não só porque se viola o princípio da igualdade (os que têm mais capacidade para pagar pagam menos ou não pagam), mas também porque a estratégia de resposta dos Estados tem sido o

aumento da carga fiscal sobre os contribuintes cumpridores para compensar as perdas com os evasores, agravando ainda mais a iniquidade.

Muitas questões permanecem em aberto, nomeadamente se existem condições para vencer a enorme resistência ao dismantelamento dos offshores e se será possível reunir o consenso necessário para o reforço da regulação global neste domínio. O combate à evasão fiscal é fundamental para assegurar a capacidade de os Estados garantirem a provisão de bens públicos, de implementarem políticas públicas que permitam responder aos desafios da globalização, às novas ameaças, à segurança, e sobretudo controlarem a enorme ameaça que representa o cenário de um mundo controlado por um pequeno cartel de poderosos conglomerados económicos, sem legitimidade, onde os interesses da maioria da população humana seriam ignorados e os seus direitos eliminados.