

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO

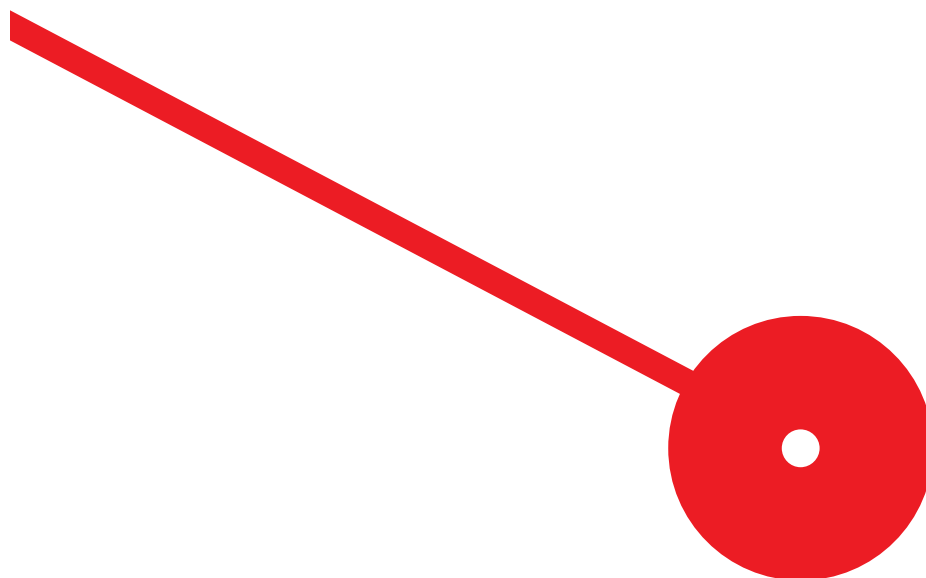
M

MESTRADO
Contabilidade e Finanças

As Zonas Francas da Europa

Gonçalo Rocha Teixeira Faria Coelho

10/2020



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO

M

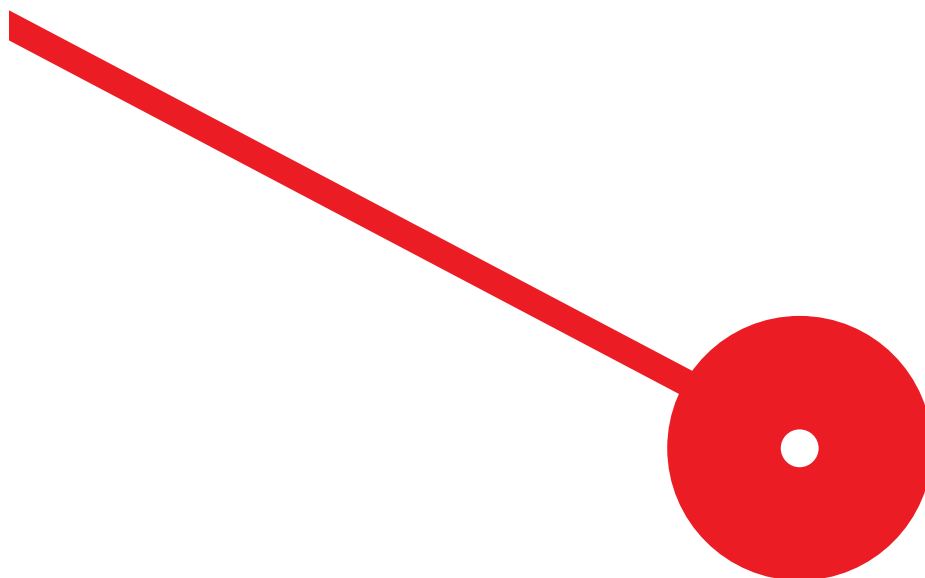
MESTRADO

Contabilidade e Finanças

As Zonas Francas da Europa

Gonçalo Rocha Teixeira Faria Coelho

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação do professor Doutor José Campos Amorim.



RESUMO

A luta contra a Fraude e a Evasão Fiscais revela-se uma obrigação do Estado, não só por uma questão de justiça, mas também de sobrevivência. Essa luta será realizada por várias estâncias como a Autoridade Tributária e Aduaneira, União Europeia, OCDE, entre outras.

Convém referir, neste estudo, a importância das Zonas Francas que representam áreas geográficas delimitadas dentro de um país, sendo que a sua atividade empresarial está sujeita a diferentes regras daquelas que prevalecem no resto do país. Estas Zonas tendem a maximizar os benefícios fiscais.

Torna-se fundamental clarificar que as zonas de baixa tributação, habitualmente vistas como reserva pela maior parte da opinião pública, assentam num conceito de funcionamento que visa promover o desenvolvimento das regiões onde estão implantadas e facilitar o planeamento tributário, financeiro e comercial.

Também foram analisados os diversos tipos de operações mais comuns offshore, assim como os crimes mais associados à utilização abusiva dos Paraísos Fiscais como, por exemplo, o branqueamento de capitais.

Esta pesquisa segue uma abordagem quantitativa, com o objetivo de perceber quais são as vantagens fiscais das Zonas Francas da Europa. Com o intuito de ficar mais focalizado, a metodologia vai ser dividida em duas partes: na primeira fase, vamos analisar os regimes fiscais em vigor nas Zonas Francas na Europa e, numa segunda fase, as motivações das empresas que deslocalizam as suas sedes para essas zonas.

Assim, espera-se que este estudo contribua para que cada empresa possa escolher o local mais favorável para a sua atividade, sendo importante esclarecer a sociedade sobre o funcionamento e as oportunidades que representam as Zonas de baixa tributação, desmistificando uma certa ideia de ilegalidade, associada a locais desta natureza.

Palavras chave: Elisão Fiscal, Evasão Fiscal, Zonas Francas, Paraísos Fiscais, Offshores, Vantagens Fiscais, Vantagens não Fiscais, Combate aos Paraísos Fiscais pela OCDE, Combate aos Paraísos Fiscais pela UE.

ABSTRACT

The fight against tax evasion and fraud is an obligation of the State, as a matter of justice but also of survival. This fight will be carried out by several offices such as the Tax and Customs Authority, European Union, OECD, among others.

It is worth mentioning in this work the importance of Free Zones that represent geographical areas delimited within a country, and its business activity is subject to different rules, those that prevail in the rest of the country. These Zones tend to maximize tax benefits.

It is essential to clarify that the low taxation areas, usually seen with the greatest reserve of public opinion, are based on a concept of operation that aims to promote the development of the regions where they are established and facilitate tax, financial and commercial planning.

Also analyzed were the various types of Offshore operations as well as the crimes most associated with the misuse of Tax Havens, such as money laundering.

This research follows a quantitative approach, and regarding the research, regarding the objectives, this work follows a descriptive research.

Thus, it is expected that this work will help each company to choose the most favorable place for its activity, and it is important to clarify the society about the operation and the opportunities that represent low taxation areas, demystifying a certain idea of illegality, associated with sites of this nature.

Keywords: Tax Avoidance, Tax Evasion, Free Zones, Tax Havens, Offshores, Tax Advantages, non-tax Advantages, Fight Against Tax Havens by the OCDE, Fight Against Tax Havens by the UE.

AGRADECIMENTOS

Na presente dissertação, pretendo agradecer a todos aqueles que me ajudaram, apoiaram e participaram na minha vida, aqueles que sempre acreditaram em mim, na minha força para concretizar este objetivo.

Para o meu sucesso, foi essencial o apoio de algumas personalidades que marcaram este percurso, às quais deixo os maiores agradecimentos.

Aos meus pais, pelo seu esforço e sobretudo pelo seu apoio incondicional. Agradeço do fundo do meu coração à minha mãe, que tudo fez e em grande parte lhe devo muito e ainda aos meus avós, pelo apoio, porque sem eles não seria possível concretizar os meus objetivos.

A todos os meus amigos e restante família que sempre me apoiaram para conquistar mais uma vitória. Aos meus colegas que me receberam, acolheram e apoiaram sempre. A tantos outros que foram fundamentais e que de uma forma ou de outra tornaram esta experiência mais especial e única.

Agradeço ao meu orientador, Professor Dr. José de Campos Amorim, pela sua disponibilidade, pela sua orientação e prontidão em me ajudar a superar todas as dificuldades e esclarecer as minhas dúvidas.

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto que me acolheu durante estes dois anos. A todos os professores, mestres e doutores que me ensinaram e pela sua disponibilidade desde o início. O empenho, a preocupação e a dedicação destes excelentes profissionais merecem o maior dos reconhecimentos.

A todos o meu mais sincero muito obrigado.

SIGLAS E ABREVIATURAS

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

CFS: Sociedades Estrangeiras Controladas

CINM: Centro Internacional de Negócios da Madeira

FDI: Investimento Estrangeiro Direto

FPS: Free Ports

FTZs: Free-Trade Zone

IED: investimento direto estrangeiro

MEP: Método de equivalência Patrimonial

NCRF: Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

SEZs: Special economic zone

TFUE: Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

UNCTAD: Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento

UNIDO: Organização das Nações Unidas para o Desenvolvimento Industrial

VIÉS: Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA

ZEEs: Zonas Económicas Especiais

ZPE: Zonas de Proteção Especial

ZPEs: Zonas de Processamento de Exportação

ZF: Zona Franca

ZFI: Zona Franca Industrial

ÍNDICE

RESUMO	III
ABSTRACT	IV
AGRADECIMENTOS	V
SIGLAS E ABREVIATURAS	VI
ÍNDICE.....	VII
ÍNDICE DE TABELAS	X
ÍNDICE DE GRÁFICOS	XI
CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO	2
1. ENQUADRAMENTO INICIAL	3
2. PROBLEMÁTICA.....	3
3. JUSTIFICATIVA DO TEMA.....	4
4. ESTRUTURAÇÃO DA DISSERTAÇÃO	4
CAPÍTULO II – A EVOLUÇÃO DAS ZONAS FRANCAS	6
1. O CONCEITO DE ZONAS FRANCAS	7
2. AS FORMAS DAS ZONAS FRANCAS	7
3. A EVOLUÇÃO DAS ZONAS FRANCAS NA EUROPA	9
4. OS OBJETIVOS DAS ZONAS FRANCAS	10
5. BENEFÍCIOS E DESVANTAGENS DAS ZONAS FRANCAS.....	11
CAPÍTULO III – O PARADIGMA: ZONAS FRANCAS VS OFFSHORES VS PARAISOS FISCAIS	15
1. CLASSIFICAÇÃO DOS PARAÍDOS FISCAIS.....	19
2. CARACTERIZAÇÃO DE PARAÍDOS FISCAIS E REGIMES FISCAIS PREFERENCIAIS	19
CAPÍTULO IV - EVASÃO E ELISÃO FISCAL.....	21
1. LEGISLAÇÃO PORTUGUESA EM MATÉRIA DE COMBATE À EVASÃO E FRAUDE FISCAL	24
2. RELATÓRIO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE O COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS E ADUANEIRAS.....	30
3. RESUMO DAS PRINCIPAIS ATIVIDADES DA INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA....	31
4. PLANO ESTRATÉGICO 2018-2020.....	32
CAPÍTULO V - COMBATE AOS PARAÍDOS FISCAIS PELA OCDE E UE.....	37
1. OCDE.....	38

2. O PLANO DE AÇÃO BEPS – “BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING”	42
2.1 Ação 3 BEPS - Regras CFC (Sociedades Estrangeiras Controladas)	44
2.2. Regras para a definição de CFC	45
2.3. CFC exemptions and threshold requirements.....	45
3. UNIÃO EUROPEIA	46
4. A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE OS ESTADOS MEMBROS	48
4.1 A troca de informações fiscais no Plano Internacional	48
4.2 A troca de informações fiscais na União Europeia.....	49
4.2.1 Princípios Gerais	50
4.2.2 As principais Diretivas da União Europeia.....	51
4.2.3 A Diretiva de 1977	51
4.2.4 A Diretiva 2011/16/EU.	54
CAPÍTULO VI – ZONA FRANCA DA MADEIRA	59
1. REGIMES FISCAIS NA MADEIRA.....	61
1.1. Regime I	61
1.2. Regime II.....	61
1.3. Regime III.....	62
CAPÍTULO VII - ESTUDO CASO	65
1. METODOLOGIA E MÉTODO DA INVESTIGAÇÃO	66
2. ZONAS FRANCAS DA EUROPA DISTINGUIDAS PELO PRÉMIO DA GLOBAL FREE ZONES OF THE YEAR 2017	67
2.1 Zonas Francas da Polónia	67
2.2 Zonas Francas da Lituânia.....	69
2.3 Zonas Francas da Letónia	71
2.4 Zonas Francas da Espanha.....	72
2.5 Zonas Francas do Reino Unido	73
2.6 Zonas Francas da Croácia.....	73
3. AS ZONAS FRANCAS DA EUROPA COM MAIOR DIMENSÃO POR ESTADO MEMBRO, SEGUNDO A LISTA DA COMISSÃO EUROPEIA DE 17 NOVEMBRO DE 2017.	74
3.1 Os países com maiores Zonas Francas (dimensão)	74
3.2 Os países com maior taxa de IVA na União Europeia	75
3.3 A Zona Franca da Madeira em comparação com as restantes Zonas Francas da Europa.....	75
CAPÍTULO VIII - CONSIDERAÇÕES FINAIS	78

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	81
ANEXOS	90

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: As características das várias formas de Zonas Francas.	8
Tabela 2: Tabela resumo dos potenciais benefícios e fatores a considerar nas Zonas Francas.....	13
Tabela 3: Número de Zonas Francas e emprego gerado..	14
Tabela 4: Características das Zonas Francas e Offshores.....	17
Tabela 5: Características de uso legítimo e ilegítimo dos Paraísos Fiscais.	20
Tabela 6: Vantagens fiscais (IRC) das Zonas Francas da Polónia..	68
Tabela 7: Especialização das Zonas Francas da Polónia.	68
Tabela 8: Vantagens fiscais (IRC) das Zonas Francas da Lituânia.	70
Tabela 9: Especialização das Zonas Francas da Lituânia.....	70
Tabela 10: Vantagens fiscais (IRC) das Zonas Francas da Letónia.	71
Tabela 11: Especialização das Zonas Francas da Letónia.	72
Tabela 12: Especialização das Zonas Francas da Espanha.....	72
Tabela 13: Especialização das Zonas Francas do Reino Unido.	73
Tabela 14: Vantagens fiscais (IRC) das Zonas Francas da Croácia.....	74
Tabela 15: Especialização das Zonas Francas da Croácia.....	74

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Número de empresas nas Zonas Francas da Polónia.....	69
Gráfico 2: Número de funcionários nas Zonas Francas da Polónia.	69
Gráfico 3: Número de empresas nas Zonas Francas da Lituânia.	70
Gráfico 4: Número de funcionários nas Zonas Francas da Lituânia.	71
Gráfico 5: Maior Zona Franca por Hectare, na União Europeia.	74
Gráfico 6: Países com maior taxa de IVA(%).	75

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

A crescente globalização expõe cada vez mais as economias das diferentes regiões à concorrência mundial, o que implica cuidados acrescidos no equilíbrio do sistema tributário, para que a competitividade não faça sucumbir os capitais estrangeiros e os capitais internos.

Há na competitividade um vasto espaço para a adoção de políticas diversas e sujeitas a alguma instabilidade e é, neste contexto, que surgem as Zonas Francas de baixa tributação. Estas regiões pretendem aumentar as receitas obtidas através dos múltiplos tributos pagos pelos contribuintes.

1. Enquadramento Inicial

Atualmente, estamos perante um problema de difícil resolução e de graves consequências, o das Zonas Francas.

Ao que se pôde apurar, nações politicamente autónomas e independentes aproveitam-se dessa sua soberania para redigir e editar normas que protegem o investidor internacional, com o intuito de captar investimentos estrangeiros. No entanto, favorecem o lado oculto dessa questão. Falamos assim, maioritariamente, de países que possuem recursos escassos, onde o seu desenvolvimento depende muito da captação do investimento estrangeiro, no sentido de gerar fontes de riqueza e empregabilidade. Todavia, os incentivos desses investidores, proporcionam a facilidade de branqueamento de capitais e o domiciliar de organizações criminosas.

Assim, as Zonas Francas apresentam muitos benefícios para os investidores, mas também acarretam muitos prejuízos para a globalidade dos sistemas internacionais económicos e financeiros.

2. Problemática

A complexidade de pesquisa é bem notória nas Zonas Francas, quando se procura saber a verdadeira origem do destinatário e dos investidores e de todos os mecanismos envolvidos. A existência das Zonas Francas ou de Regimes Fiscais Privilegiados acaba por impedir o princípio da transparência, quer pelo emprego de sigilo bancário, quer pela ausência da troca de informações.

A grande facilidade na atribuição de licenças para a abertura de empresas vai desde a tributação em matéria de impostos, pois é baixa ou inexistente e geralmente avessa à

aplicação das normas de direito internacional que visam controlar o fenómeno do branqueamento de capitais.

Na prática, ocorre a facilidade para aplicação dos que são de origem desconhecida, protegendo a identidade dos proprietários desse dinheiro, ao garantirem o sigilo bancário absoluto.

3. Justificativa do Tema

Para justificar este tema é fundamental perceber a importância que as Zonas Francas têm no mundo. Os países implementados nas Zonas Francas vêm assim reduzir a burocracia para a concretização dos seus negócios, atraem mais investimentos sugerindo, por sua vez, uma reestruturação dos modelos fiscais atuais, são geradores de uma forte concorrência desleal, oferecendo vantagens muito atrativas na busca de grandes investimentos estrangeiros e na procura das grandes fortunas.

É essencial que as Zonas Francas adotem uma boa ética e o Princípio da Transparência que se traduz na necessidade de haver uma clara publicação das regras aplicáveis pela Administração Fiscal.

4. Estruturação da dissertação

Esta dissertação está organizada em oito capítulos a saber: Introdução; Evolução das Zonas Francas; Paradigma: Zonas Francas Vs Offshores Vs Paraísos Fiscais; Evasão e Elisão Fiscal; Combate aos Paraísos Fiscais pela OCDE e UE; Zona Franca da Madeira; Estudo Caso e Conclusão.

O presente estudo tem como temática "As Zonas Francas da Europa", no qual se fará referência aos aspetos mais essenciais das referidas Zonas. Assim sendo, no primeiro capítulo será apresentada uma introdução relativa a esta dissertação, no segundo capítulo efetuar-se-á um breve enquadramento onde se fará referência à importância das Zonas Francas, à sua evolução, bem como aos seus objetivos.

No terceiro capítulo, abordar-se-á o Paradigma Zonas Francas Vs Offshores Vs Paraísos Fiscais em que faremos a distinção de cada um deles, assim como a caracterização e classificação dos Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Preferenciais.

No quarto capítulo, apresentaremos a forma de combate à Evasão e Elisão Fiscal, tendo como base de estudo a legislação portuguesa em matéria de combate à Evasão e Fraude Fiscal.

No quinto capítulo, iremos abordar o Combate aos Paraísos Fiscais pela OCDE e UE, onde o enfoque vai incidir sobre o Plano de Ação BEPS - “BASE EROSION AND PROFIT SHIFITING”.

Relativamente à União Europeia realçaremos a importância das informações fiscais na União Europeia, bem como as suas Diretivas (Diretiva da EU, de 1977 e de 2011).

No sexto capítulo, analisaremos e estudaremos a Zona Franca da Madeira, referindo assim os seus regimes fiscais (Regime I, II e III).

O estudo de caso será apresentado no sétimo capítulo, sendo este um dos principais da dissertação, onde iremos analisar, detalhadamente, todas as vantagens fiscais e não fiscais, e perceber exatamente quais as Zonas Francas que apresentam um regime mais vantajoso a nível de IRC e IVA.

Também será feito um estudo profundo de cada Zona Franca, com o objetivo de perceber a especialização de cada uma destas Zonas, o seu número de funcionários, número de hectares, e o tipo de empresas que já se encontram implementadas.

As Zonas Francas da Europa, em estudo, distinguidas pelo prémio da Global Free Zones of the Year 2017, são Polónia, Lituânia, Letónia, Espanha, Reino Unido e Croácia.

As Zonas Francas da Europa com maior dimensão por Estado Membro, segundo a lista da Comissão Europeia de 17 novembro de 2017, são Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Reino Unido, Eslováquia, Portugal, Malta, Espanha, Roménia, Polónia, Bulgária, Croácia, Chipre, Dinamarca República Checa, Finlândia, França, Alemanha e Grécia.

Finalmente, no oitavo capítulo, far-se-á uma breve conclusão da dissertação.

CAPÍTULO II – A EVOLUÇÃO DAS ZONAS FRANCAS

1. O Conceito de Zonas Francas

As zonas económicas especiais, também conhecidas como Zonas Francas, representam áreas geográficas delimitadas dentro de um país, onde a atividade empresarial está sujeita a diferentes regras, daquelas que prevalecem no resto do país (FIAS, 2008).

Geralmente, as Zonas Francas estão localizadas junto dos grandes portos, aeroportos internacionais e fronteiras nacionais e locais, que detêm vantagens geográficas para o comércio (UNEP, 2015). De acordo com o mesmo autor, o principal objetivo das Zonas Francas visa aumentar o comércio de uma determina localidade. Por este motivo, estas localidades oferecem às organizações níveis de tributação mais atraentes, reduções de regulamentação/burucracias e direitos aduaneiros. Para além desses benefícios, algumas Zonas Francas ainda oferecem certas regalias ao investimento.

É de salientar que as Zonas Francas podem ser estabelecidas com diferentes objetivos políticos (Pakdeenurit, 2014).

O mesmo artigo ainda refere que o objetivo mais comum das Zonas Francas é o de atrair o investimento direto estrangeiro (IED). Por esse motivo, estas localidades promovem a exportação, onde as mercadorias podem ser importadas/ desembarcadas, manipuladas, processadas, montadas, fabricadas ou reconfiguradas e reexportadas. Todavia, um outro motivo que leva os países, principalmente os que detêm elevadas taxas de desemprego, a quererem aumentar o IED, é a possibilidade de criação de mais empregos .

Desta forma, motiva a produção e a concorrência para atrair investimentos estrangeiros diretos, para reduzir as desigualdades regionais, para incentivar a difusão tecnológica e o desenvolvimento económico (UNEP, 2015).

2. As Formas das Zonas Francas

Segundo Pakdeenurit (2014), existe seis formas de Zonas Francas, sendo que estas dependem dos objetivos do estabelecimento, da infraestrutura e da política do país bem como da sua posição geográfica.

A tabela 1 mostra-nos as seis formas das Zonas Francas e em que consiste cada uma.

Tipo de zona	Definição	Objetivos	Tamanho	Mercados
Zona Franca (zona Franca Comercial)	Toda a área dentro da zona é exclusiva para as empresas orientadas para a exportação licenciadas em regime EPZ (Zona Franca).	Apoio ao comércio	< 50 hectares	Doméstico, reexportação
Tradicional EPZ	Oferece incentivos e facilidades na manufatura e outras atividades que sejam orientadas para a exportação.	Fabricação e exportação	< 100 hectares	Exportação
Hybrid EPZ	São tipicamente subdivididos numa zona geral, aberta a todas as indústrias e numa área separada da Zona Franca, que é reservada para as empresas orientadas para a exportação, com sede na Zona Franca.	Fabricação e exportação	< 100 hectares	Exportação e mercado doméstico
Freeport	Tipicamente abrange áreas muito maiores. Esta forma de Zona Franca abrange todos os tipos de atividades, incluindo o turismo e vendas a retalho, permite a residência no local, e fornece um conjunto mais amplo de incentivos e benefícios.	Desenvolvimento integrado	> 100 hectares	Mercados domésticos e de exportação
Zonas Francas Urbanas	Visam revitalizar as áreas urbanas e rurais, que estejam mais agoniadas. Esta forma de Zonas Francas floresce, principalmente nos países desenvolvidos e caracteriza-se pelos incentivos fiscais e pelos subsídios financeiros.	Revitalização urbana	< 50 hectares	Doméstico
Single Factory EPZ	Proporcionam incentivos às empresas individuais, independentemente da sua localização, ou seja, as fábricas não têm que se localizar dentro de uma zona designada para receber incentivos e privilégios.	Fabricação e exportação	Designação para empresas individuais	Mercado de exportação
Zonas Especializadas	Pretendem promover produtos altamente técnicos e serviços especializados. Essas zonas são muitas vezes voltadas para a produção e promoção de parques científicos e tecnológicos.	Fabricação e exportação	Não há mínimo	Mercado de exportação

Tabela 1: As características das várias formas de Zonas Francas. Adaptado de Pakdeenurit (2014)

3. A Evolução das Zonas Francas na Europa

As Zonas Francas são pelo menos tão antigas quanto as civilizações ocidentais. O papel dos FTZs visa expandir o investimento, a tecnologia, a pesquisa, os serviços. As zonas livres tornaram-se, assim, o centro das atividades na economia moderna. As primeiras zonas livres, foram estabelecidas na Europa Ocidental e nos Estados Unidos, no início do século XVII (Bank, 1992).

O conceito SEZs existe no comércio internacional há cerca de 2.500 anos. A primeira SEZs foi constituída na China antiga, depois em Cartago (Tunísia) e por fim no Império Romano (Bank, 1992).

As SEZs foram apoiadas, por países em desenvolvimento, por organizações como UNIDO, UNCTAD e a organização japonesa AMPO (Amado, 1989). De acordo com o mesmo autor, as Zonas Francas são uma adaptação ao conceito de Free Ports (FPs). Os Free Ports serviram como troca entre os comerciantes internacionais. O mais antigo Free Port foi estabelecido no Porto Romano de Delos para promover o comércio.

Os FPs também foram estabelecidos ao longo de rotas comerciais internacionais, como Gibraltar (1704), Singapura (1819) e Hong Kong (1848). (Amado, 1989).

As primeiras Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs) foram estabelecidas na Irlanda e em Taiwan, na década de 1960, e eram localizadas perto do aeroporto, sendo também as primeiras zonas industriais criadas para a livre exportação. Estas zonas originaram a deslocalização da produção industrial para países menos desenvolvidos. Desde então, as ZPEs podem ser encontradas em países menos desenvolvidos, especialmente naqueles países em que se concentraram as exportações. (Bank, 1992). De acordo com o mesmo autor, o modelo da Zona Franca de Shannon foi imediatamente adotado como uma estratégia de desenvolvimento económico em países em desenvolvimento, como o Porto Rico e a Espanha, no início da década de 1960.

Em geral, nas ZPEs, o Governo nacional (ou local) fornece às indústrias estrangeiras uma acessibilidade internacional (por exemplo, porto, aeroporto, etc.), desiste de regulamentações nacionais “ostensivas” e oferece incentivos económicos (financeiros e tributários). (Bank, 1992).

A principal vantagem para as empresas nas ZPEs são os baixos salários da mão-de-obra não qualificada, a não ser que um país consiga estabelecer formas de produção industrial qualificada, a sua economia pode ser ameaçada por outros países. (Bank, 1992).

O mesmo autor estima que hoje existam 3000 zonas em 135 países, representando mais de 68 milhões de empregos diretos e mais de US \$ 500 bilhões de valor agregado.

Ao longo de décadas, os serviços e instalações prestados pelas zonas livres tornou-se mais sofisticado. Na década de 1970, mudanças estruturais, nomeadamente a crise do petróleo, tecnologia da informação e a globalização, levou as indústrias em países desenvolvidos a terceirizar a sua produção para países em desenvolvimento. As Zonas Francas são uma estratégia bem sucedida para atrair FDI e indústrias estrangeiras (Bank 2008).

4. Os Objetivos das Zonas Francas

As ZEEs precisam de objetivos claros e mensuráveis para que sejam integradas em políticas de desenvolvimento económico. Os objetivos servem para garantir atividades que se revelem competitivas e não dependentes de incentivos diretos ou indiretos (Heywood, 2000).

Os objetivos das Zonas Francas variam entre as economias evolventes. Segundo (UNIDO 1997), elas têm como objetivo estimular o crescimento económico e o emprego a nível nacional, regional e local; atrair investimentos diretos estrangeiros (FDIs) e estimular uma dinâmica industrial.

Uma Publicação das Nações Unidas de 1985 listou os objetivos mais comuns subjacentes ao estabelecimento de Zonas (Heywood, 2000) a saber, criar emprego; criar ligações entre as indústrias de ZPE e a economia doméstica, incentivar a inovação, incentivar o setor privado; desenvolver recursos humanos, aumentar as exportações, aumentar a participação da força de trabalho feminina, promover investimentos de fontes nacionais e estrangeiras, desenvolver as infraestruturas e promover exportações de bens e serviços.

As Zonas Económicas Especiais (ZEEs) são usadas globalmente como um instrumento fiscal para promover o desenvolvimento e atrair investimentos estrangeiros. Os incentivos fiscais oferecidos nas SEZs têm atualmente maior impacto nas decisões de investimento do que nos anos anteriores. Primeiramente, oferecem maiores cortes de impostos e isenções fiscais para projetos de investimento. Em segundo lugar, durante as últimas décadas, as barreiras não-tarifárias foram reduzidas, tomando medidas para liberalizar o comércio e aumentar a mobilidade do capital. Terceiro, o negócio tem

mudado a estrutura organizacional, em que o volume de transações transfronteiriças tem vindo a crescer.

Devido às melhorias na logística e na comunicação, poucas empresas fabricam atualmente os seus produtos dentro de um país. De acordo com a Organização Internacional do Trabalho, o número de SEZ, em 2007, cresceu de 176 em 46 países, em 1997 para 3.500 em 130 países. (Heywood, 2000).

O sucesso das transformações económicas em Singapura, Coreia e Hong Kong são frequentemente atribuídos às SEZs (Wang, 2013).

As SEZs chinesas provocaram um crescimento de 7% no investimento estrangeiro por ano e impulsionaram o crescimento económico regional em 12% ao ano (Simon et al., 2013).

5. Benefícios e Desvantagens das Zonas Francas

As Zonas Francas proporcionam inúmeros benefícios para os negócios. As vantagens podem incluir poupança em impostos e direitos aduaneiros, regras laborais mais flexíveis do que as aplicáveis nos territórios dos países de acolhimento. Além disso, oferecem menos restrições às atividades corporativas. (OECD/EUIPO, 2018)

Os custos para escolher uma Zona Franca são mais baixos caso a empresa esteja estabelecida no território aduaneiro do país anfitrião. As Zonas Francas têm sido utilizadas para promover o desenvolvimento económico, sendo uma forma de atrair o investimento estrangeiro, especialmente em indústrias de alta tecnologia, criando empregos e aumentando assim a exportação. As Zonas Francas permitem um aumento de trocas comerciais, em que o emprego direto e indireto cresce substancialmente. (OECD/EUIPO, 2018)

São ainda apontadas outras vantagens das Zonas Francas onde os seus bens produzidos beneficiam de livre circulação na União Europeia; não há exigência de capital mínimo. As empresas que operam na Zona Franca podem ter 100% de capital estrangeiro; as empresas na Zona Franca estão 100% isentas do imposto corporativo ou do imposto de renda através dos seus lucros gerados pelas atividades de produção; os estrangeiros podem adquirir terras dentro da Zona Franca; as infraestruturas como energia elétrica, gás natural, telefone, água, esgoto e sistema de purificação estão prontas para serem instaladas nas fábricas; as empresas podem trazer máquinas usadas para as (FTZ), sem qualquer restrição ou imposto; as empresas que operam na Zona Franca estão isentas do Imposto

sobre Valor Agregado e as transações dentro da Zona são realizadas com moedas estrangeiras conversíveis de modo a que as taxas de inflação doméstica não influenciem as atividades de compra e venda.

Além disso, as Zonas Francas oferecem instalações de armazenamento e distribuição para operações de comércio sem que haja a intervenção das autoridades alfandegárias. Estas também fornecem condições favoráveis de forma a diminuir os custos das transações comerciais. Além disso, facilitam o comércio, incentivam a criação de empregos e promovem principalmente o investimento. Por fim as Zonas Francas são, na sua maioria, instaladas em torno dos principais portos marítimos, aeroportos e áreas com vantagens geográficas para o comércio. (OECD/EUIPO, 2018).

Potenciais Benefícios e fatores a considerar nas Zonas Francas	
Exportação	A subida das exportações aumenta as reservas cambiais e melhora a balança de pagamentos.
Emprego	Maior oferta de emprego, diminuindo assim o desemprego no país.
Salários	Salários normalmente mais altos do que o país anfitrião e podem aumentar rapidamente com o tempo.
Habilidades de trabalho	A empregabilidade dos trabalhadores, fora das Zonas Francas, é reforçada e tem implicações em toda a economia.
Desenvolvimento Regional	As Zonas Francas aproveitam melhor os pontos fortes de uma economia.
Infraestruturas	Uma infraestrutura industrial eficiente é fundamental para que uma Zona Franca seja bem sucedida.
Serviços de apoio às Zonas Francas	Uma zona de sucesso exige serviços bancários, legais, de consultoria, telecomunicações entre outros.
Atrações	EPZ ajuda a atrair empresas estrangeiras de forma a garantir investimento para o país.

Tabela 2: Tabela resumo dos potenciais benefícios e fatores a considerar nas Zonas Francas

A pesquisa da OCDE explicou que o FTZ oferece inúmeros benefícios para os países de negócios, mas como é pouco regulamentado, também é atraente para atividades ilegais e criminosas, como o comércio de produtos falsificados, contrabando e branqueamento de capitais. (OECD/EUIPO, 2018)

De acordo com este estudo, um FTZ dentro de uma economia está associado a um aumento de 6,9% do valor das exportações falsificadas. Um aumento de 1% no número de empresas que operam em Zonas Francas faz aumentar o valor das exportações de produtos de contrafação em 0,29% e 0,21%, respetivamente. (OECD/EUIPO, 2018)

Além de infringir marcas comerciais e direitos de autores, os produtos falsificados envolvem riscos de saúde e segurança, mau funcionamento do produto e perda de receita para as empresas e governos. Segundo os dados da OCDE, 2,5% dos produtos são importados em todo o mundo e 5% das importações da União Europeia são falsificados. (OECD/EUIPO, 2018)

O problema é agravado caso os governos não controlem as Zonas de forma adequada. Isso pode ocorrer quando as Zonas são consideradas entidades estrangeiras. Esta situação pode ainda ser mais agravada quando estas mesmas Zonas são operadas por

entidades privadas. As entidades podem ter pouco interesse por atividades em que se aplica a lei, mesmo quando as autoridades governamentais estão ativamente envolvidas na supervisão da zona. (OECD/EUIPO, 2018).

País/ Região	Número de Zonas Francas	Emprego Gerado
Estados Unidos	713	315.000
Ásia	749	35.285.033
América Latina	191	519.000
Comunidade Económica Europeia	55	43.599
Economias Europeias em transição	90	480.590
Médio Oriente	37	328.932
Bacia do Pacífico	14	13.590
África	87	854.975
Total Mundial	1936	38.840.719

Tabela 3: Número de Zonas Francas e emprego gerado. Adaptado de Comité de Zonas Francas das Américas

CAPÍTULO III – O PARADIGMA: ZONAS FRANCAS VS
OFFSHORES VS PARAISOS FISCAIS

Segundo Leitão (1993) e citado por Loja (2014) a definição de Paraíso Fiscal é relativa a cada país sendo fundamental efetuar uma comparação entre a legislações existente e o sistema fiscal utilizado no país residente.

O mesmo artigo ainda refere que a legislação alemã, por sua vez, procura um conceito específico de Paraíso Fiscal, definindo-o como todo e qualquer território que tribute a uma taxa inferior a 30% os rendimentos das empresas instaladas no seu território (Loja, 2014).

Tanto KPMG (2008) como Loja (2014) referem que os Paraísos Fiscais, apresentam uma baixa tributação, existe falta de troca de informações com outros Estados, falta de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas e ausência de substância económica das atividades desenvolvidas.

Após o 11 de setembro de 2001, a "qualificação de uma jurisdição como Paraíso Fiscal de acordo com as exigências da OCDE passou a estar, fundamentalmente, ligada aos critérios da inexistência de uma efetiva troca de informações e da falta de transparência" (KPMG, 2008, p. 37).

Tal como é referido pelo site oficial da Commitbiz, divisão de consultoria nos Emirados Árabes Unidos, muitas pessoas confundem uma empresa da Zona Franca com uma Empresa Offshore e vice-versa. Isso deve-se ao facto de haver algumas semelhanças importantes, uma vez que ambas possuem 100% da corporação sem terem a necessidade que se associar a um patrocinador local e serem registadas e licenciadas pelas Autoridades da Zona Franca.

O site oficial da SFM Dubai Company Formation, também considerada uma divisão de consultoria nos Emirados Árabes Unidos, apresenta-nos algumas características das Zonas Francas quando comparadas com os Offshores, sendo estas representadas pela tabela 4.

Zona Franca	Offshore
As organizações possuem 100% da corporação. Portanto, não há necessidade de um patrocinador local.	Isto segue as suas típicas incorporações offshore, não há necessidade de ser alugado um escritório e, portanto, não permite a emissão de vistos de residência para este tipo de incorporação.
A entidade da Zona Franca tem permissão para transacionar dentro da Zona Franca e internacionalmente. Um espaço de escritórios é obrigatório e os vistos de residência são possíveis dependendo do tamanho das instalações de escritório/trabalho.	Não há requisitos contábeis ou de auditoria.
Em algumas zonas livres específicas, há um requisito obrigatório para que as contas sejam mantidas e auditadas anualmente.	

Tabela 4: Características das Zonas Francas e Offshores. Adaptado de SFM DUBAI COMPANY FORMATION

O site da Commitbiz ainda refere que a maior diferença entre uma empresa Offshore e uma empresa da Zona Franca é o anonimato. Os detalhes de uma empresa Offshore são mantidos anónimos e as informações da empresa da Zona Franca estão disponíveis mediante solicitação.

Podemos apresentar muitas definições para caracterizar um Paraíso Fiscal, no entanto nenhuma delas é exata, pois cada país possui e define leis e normas diferentes, o que torna o conceito relativo e sujeito a várias interpretações.

De acordo com Amaral (2002) e citado por Machado (2016):

Os Paraísos Fiscais possuem características próprias, a saber baixa ou nula tributação; sigilo bancário, financeiro e comercial; ausência de controlo sobre a origem, localização e destino de valores ou bens; liberdade de conversão de moedas; falta de regras rígidas de gestão e contabilidade; inexistência de acordos internacionais para troca de informações; existência de normas penais brandas; e regimes políticos e situação institucional estáveis (Mota de Campos 2002).

Segundo Mota et al. (2009), citado por Ferreira (2011, p. 300), “a expressão Paraíso Fiscal evoca uma ilha paradisíaca, com sol e palmeiras, situada no fim do mundo, e onde alguns multimilionários enriquecem enquanto dormem”.

Esta ideia é falaciosa, pois muitos territórios caracterizados por condições geográficas e climáticas desfavoráveis, necessitam de atrair investimento e, para isso, recorrem aos Paraísos Fiscais aí instalados para conseguir sobreviver. Apontemos como exemplo o arquipélago das Bahamas, com um clima tropical frequentemente abalado por furacões e tempestades tropicais. Assim, este território depende muito do Paraíso Fiscal, caracterizado por não tributar "imposto sobre o rendimento, sobre sociedades, sobre mais-valias ou retenção de impostos, nem impostos sobre o espólio" (O Portal de Negócios, 2009, p. 7).

Ao que se pôde apurar, o conceito de Paraíso Fiscal é bastante relativo e obedece ao nível de tributação do país de origem. Beauchamp (1983), citado por Silva (2014), define Paraíso Fiscal como: sendo um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou coletivas vantagens fiscais suscetíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais benéfico que o desse país, nomeadamente em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre as sucessões (p. 5).

Tendo como referência estas definições, qualquer país pode ser designado como um Paraíso Fiscal em relação a outro, desde que as suas taxas sejam mais reduzidas ou não aplique tributação.

Neste sentido, a OCDE preocupou-se em criar um relatório, com o objetivo de identificar os países que poderão ser designados como Paraísos Fiscais e como regimes fiscais preferências.

Para Torres (2007), citado por Mason (2008), Paraísos Fiscais são:

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

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

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

Para Leitão (1993), citado por Diniz e Sarmiento (2012), a definição de Paraíso Fiscal (ou OffShore), deve basear-se nas distintas legislações de cada país, como é o caso da França, que se identifica como tendo um "regime fiscal privilegiado", ou a Bélgica,

que considera ser um "país submetido a um regime de tributação notavelmente mais vantajoso" (para .3).

Importa saber como é que a lei fiscal portuguesa define Paraíso Fiscal, identificando para isso algumas normas aplicáveis a estes espaços geográficos.

1. Classificação dos Paraísos Fiscais

Segundo Braz (2010), os Paraísos Fiscais podem classificar-se da seguinte forma:

1. **Paraísos Fiscais para as pessoas singulares:** é esta categoria de pessoas que interessa mais ao investidor, em função da sua residência ou nacionalidade. Tendo como referência a Europa, o autor considera como Paraísos Fiscais para pessoas singulares, Andorra, Campione D'Itália, República da Irlanda, Mónaco, São Bartolomeu e Polinésia Francesa. Fora da Europa, observamos as Bahamas, as Bermudas, e o Caimão.

2. **Paraísos Fiscais para as sociedades:** tal como o nome indica, são destinados às sociedades em função do seu local de constituição, isto é, o local onde exercem ou dirigem a sua atividade comercial, além do endereço e da sua sede social. A título exemplificativo, além daquelas que foram indicadas no final do ponto anterior, podemos referir Bahrein, Chipre, Ilha de Jersey, Guernesey, Hong Kong, Libéria, Liechtenstein, Ilha de Man, Nauru, Panamá e Estado de Delaware.

3. **Paraísos Fiscais mistos:** têm como objetivo não só cativar as pessoas singulares como também as pessoas coletivas. Podemos incluir nesta classificação Bahamas, Bermudas, Caimão, sendo que estas já foram identificadas nas duas classificações anteriores, Turcos e Caicos.

4. **Paraísos Fiscais para fins especializados:** são Paraísos Fiscais que se destinam a suprimir necessidades muito específicas, como por exemplo, o Mónaco, caracterizado como base de gestão internacional, os Países Baixos, caracterizados por lucros e dividendos e a Dinamarca, caracterizado por Royalties. (p. 18)

2. Caracterização de Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Preferenciais

Embora estas duas noções possam ser entendidas como tendo a mesma finalidade, elas distinguem-se uma da outra quando se trata de matéria de impostos. Além das várias opiniões relativas a estes dois conceitos, também estas aceções mudam consoante a jurisdição adotada em cada país e, conseqüentemente a aplicação ou não de sanções

(Silva, 2012). Segundo o mesmo autor, o que distingue Paraísos Fiscais de Regimes Fiscais Preferenciais é o valor das taxas. Sublinha ainda que se a jurisdição não tiver taxa de tributação, estamos perante um Paraíso Fiscal. Caso a jurisdição tenha uma taxa de tributação pouco elevada, estamos perante um regime Fiscal Preferencial.

Apresentamos as principais características de um Paraíso Fiscal que são identificadas pela OCDE (1998) e por Doggart (2003).

Existem características de Paraíso Fiscal consideradas diferentes pela OCDE (1998) e por Doggart (2003). Por exemplo, a OCDE (1998) define um Paraíso Fiscal como tendo tributação relativamente baixa ou nula dos rendimentos; falta de transparência quanto às disposições legais ou administrativas e ausência de atividades económicas substanciais.

Contudo, Doggart (2003) menciona que existe baixa ou nula tributação; estabilidade política e especialização em termos empresariais.

A União Europeia impõe cada vez mais normas e regras aos Paraísos Fiscais, de forma a atenuar a chamada Elisão Fiscal e a Evasão Fiscal. Kronberg (2003), citado por Diniz e Sarmiento (2012), destaca algumas características de uso legítimo e ilegítimo dos Paraísos Fiscais, expostos no quadro seguinte.

Uso Legítimo	Uso Ilegítimo
<ul style="list-style-type: none"> • Proteção de património, • Trading e operações comerciais, • Investimentos offshore, • Holdings, • Estruturas com finalidade de planeamento tributário, • Holdings para direitos de autores, patentes e royalties, • Estrutura para planeamento de heranças. 	<ul style="list-style-type: none"> • Branqueamento de capitais. • Fraudes financeiras e comerciais variadas. • Abrigo para capitais usados com finalidades criminais.

Tabela 5: Características de uso legítimo e ilegítimo dos Paraísos Fiscais. Adaptado de Diniz e Sarmiento (2012), p. 257.

CAPÍTULO IV - EVASÃO E ELISÃO FISCAL

A Evasão Fiscal é uma fraude e tem consequências negativas graves para o desenvolvimento económico. Segundo o dicionário, pode-se mencionar que o termo "evasão" tem o mesmo significado de desviar, evitar, escapar, fugir e eludir, evitar ou escapar com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia (Huck, 1997).

O combate à Evasão Fiscal revela-se uma obrigação do Estado por uma questão de justiça social. Este combate é da competência da autoridade tributária e aduaneira. O termo Evasão Fiscal corresponde à riqueza obtida através de atividades ilegais ou de atividades legais não declaradas ao fisco. Esse dinheiro, por norma, é pago em numerário, uma vez que, se passar pelo banco, fica registado e o Estado pode ter conhecimento da sua existência (Huck, 1997).

A Fraude e a Evasão Fiscal conduzem a uma diminuição das receitas fiscais de tal forma que constitui um obstáculo à evolução do país (Marins, 2002) À luz do mesmo autor, na Evasão Fiscal, há um comportamento por parte do contribuinte que tem em vista a redução da carga fiscal, através de esquemas complexos, cujo resultado leva a consequências inesperadas a nível tributário para o Estado.

À partida, a Evasão Fiscal é injusta uma vez que nem todos têm acesso às mesmas possibilidades de planeamento fiscal (Sanches, 2006).

A Evasão Fiscal pode ser lícita ou ilícita. Na lícita, os contribuintes realizam negócios que escapam às normas fiscais ou contabilísticas, o que lhes permite obter poupança fiscal dentro da legalidade (Sanches, 2006).

Neste contexto, estão os atos praticados ou os negócios jurídicos celebrados, em que o contribuinte utiliza operações que não se encontram legalmente previstas. Isto acontece quando o contribuinte pretende evitar a obrigação fiscal ou diminuir o montante do tributo a pagar. É uma forma de evasão tributária denominada de Elisão Fiscal, ou abuso fiscal. Caracteriza-se por Evasão quando o contribuinte, através de atitudes ilícitas, deixa de transferir ou pagar integralmente ao Fisco uma parcela do tributo devida (Sanches, 2006).

Conforme Marins (2002) a evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque a sua realização passa pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias é característica da Evasão. De acordo com o mesmo autor, a fraude fiscal constitui um crime fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. Assim, a Evasão Fiscal é uma forma de escapar ao dever, à responsabilidade de pagar impostos, e recai na categoria de "lavagem de dinheiro".

A Elisão Fiscal é sinónimo de economia lícita de tributos, no ato do cumprimento da obrigação tributária. A palavra Elisão deriva do latim “Elisione”, e significa ato ou efeito de elidir, eliminar, suprir (Huck, 1997).

Para Amaral (2002, p.49) "A Elisão Fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos do seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la".

A Elisão Fiscal não viola a lei uma vez que utiliza técnicas dentro do quadro legal. Para o contribuinte, a Elisão Fiscal torna-se uma arma essencial na economia fiscal. A Elisão Fiscal é definida como a economia tributária lícita, é também uma forma de se evitar o pagamento de tributos. Utiliza, assim, métodos legais para diminuir o peso da carga tributária (Huck, 1997).

Marins (2002, p. 31), traz outro conceito para Elisão Fiscal, para ele: "A adoção pelo contribuinte de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo é considerada como prática elisiva. Dá-se através de expedientes, omissivos ou comissivos, que evitam licitamente a prática do fato imponible da obrigação tributária".

A Elisão Fiscal pretende, portanto, reduzir a carga fiscal e tributária dentro dos limites permitidos por lei e de acordo com o ordenamento jurídico. Está em causa uma conduta lícita, ou seja, conforme as leis jurídicas (Huck, 1997).

Conforme Fabretti (2005, p. 153): " A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou lacuna da lei denomina-se Elisão Fiscal. A Elisão Fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei".

Muitas vezes atribui-se ao termo Elisão o ato de se aproveitar das chamadas "brechas da lei", que por desconhecimento ou outro motivo, foram colocadas pelos legisladores, de forma a que os contribuintes se possam aproveitar da situação e com isso reduzirem os valores a serem recolhidos aos cofres públicos (Huck, 1997). À luz do mesmo autor, o termo Elisão Fiscal resulta assim de lacunas existentes na própria lei, onde o contribuinte opta por configurar os seus negócios de tal forma que se harmonize com um menor tributo, valendo-se de elementos que a lei não proíbe. Os incentivos

fiscais são exemplos típicos de Elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios.

1. Legislação Portuguesa em Matéria de Combate à Evasão e Fraude Fiscal

A definição de Paraíso Fiscal, em Portugal, encontra-se instituída no artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária (LGT), como sendo "países, territórios ou regiões com um regime fiscal claramente mais favorável". Há uma lista que reconhece essas zonas, com parecer prévio da AT – Portaria 345-A/2016, 30-12. A elaboração dessa tem por base, segundo o n.º 2 do supracitado artigo, critérios como:

a) Inexistência de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60 % da taxa de imposto prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC;

b) As regras de determinação da matéria coletável sobre a qual incide o imposto sobre o rendimento diverjam significativamente dos padrões internacionalmente aceites ou praticados, nomeadamente pelos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE);

c) Existência de regimes especiais ou de benefícios fiscais, designadamente isenções, deduções ou créditos fiscais, mais favoráveis do que os estabelecidos na legislação nacional, dos quais resulte uma redução substancial da tributação;

d) A legislação ou a prática administrativa não permite o acesso e a troca efetiva de informações relevantes para efeitos fiscais, nomeadamente informações de natureza fiscal, contabilística, societária, bancária ou outras que identifiquem os respetivos sócios ou outras pessoas relevantes, os titulares de rendimentos, bens ou direitos e a realização de operações económicas.

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

Contudo, o que foi referido no parágrafo anterior "não é aplicável quando os países, territórios ou regiões correspondam a Estado membro da União Europeia ou a Estado membro do Espaço Económico Europeu".

O Código do IRC prevê uma disposição destinada a imputar aos residentes os lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado. Trata-se do artigo 66.º que visa combater a evasão fiscal internacional. Deste modo, pretende contrariar a acumulação por residentes, de resultados em sociedades por eles controladas, situadas em território que lhes concede um regime fiscal privilegiado, e decorre diretamente do princípio da tributação numa base ilimitada dos rendimentos obtidos por residentes.

Para analisar esta norma, apresentamos o seguinte caso prático:

A sociedade Porto, Lda constituiu, com um singular, em junho de 2014, uma sociedade por quotas, sociedade Dubai, Lda, ficando a sociedade Porto com uma quota de 60% (6.000€) e o singular com uma quota de 40% (4.000€). A sociedade Porto vem aplicando o MEP, tendo registado na 411, Investimentos Financeiros, 11.716,05€.

A sociedade Porto, em dezembro de 2016, adquiriu 50% da quota do singular por 5.000€, ficando assim o singular com 20% e a sociedade Porto com 80% do capital da sociedade Porto.

O Balanço da sociedade Dubai a 31.12.2015 é o seguinte:

Ativo não corrente - 6.465,11€

Ativo corrente - 161.713,33€

Capital próprio - 19.526,75€

Passivo não corrente - 80.259,63€

Passivo corrente - 68.491,06€

A sociedade Dubai tem previsão de RL negativos de 26.431,79€, em 2016.

Questão:

• Face à previsão de RL negativos em 2016, qual o registo contabilístico na sociedade Porto da aquisição em dezembro de 2016 e consequente aplicação do MEP?

• Qual o registo contabilístico na sociedade Dubai?

O tratamento contabilístico relacionado com aquisições de capital de outra entidade encontra-se previsto nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) 13 - "Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas", NCRF 15 - "Investimentos em Subsidiárias e Consolidação" e NCRF 27 - "Instrumentos financeiros".

Coloca-se a primeira questão que se prende com a classificação do investimento financeiro, como investimento em subsidiária, em associada ou um mero ativo financeiro disponível para venda.

De facto, para se determinar a existência de controlo ou influência significativa, importa determinar a percentagem de controlo (sobre os direitos de voto) na participada, e não apenas a percentagem de participação.

A percentagem de interesse corresponde à fração do capital próprio da subsidiária, detida pela empresa-mãe, através da participação quer direta quer indireta. Importa referir que essa percentagem de participação é fundamental para a aplicação do MEP e na consolidação, ou seja, para a mensuração do investimento na participada pelo MEP, na determinação dos interesses minoritários e da diferença de consolidação (a registar na conta 441 - Goodwill) nas demonstrações financeiras consolidadas.

Se a entidade detentora tiver o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da entidade participada para obter benefícios da mesma, então tal participação deverá ser considerada como um investimento numa subsidiária, aplicando-se os critérios de mensuração da NCRF 15 (Método de equivalência patrimonial - MEP - e consolidação integral).

Se a entidade detentora apenas tiver o poder de participar (e não de gerir) nas decisões das políticas financeira e operacional da investida, então tal participação deve ser considerada como um investimento numa associada, aplicando-se os critérios de mensuração da NCRF 13.

Caso a entidade investidora detenha mais de 20% dos direitos de voto nas tomadas de decisão na entidade participada, a sua influência é significativa.

Nas demonstrações financeiras individuais da entidade detentora, no âmbito da NCRF 13, a valorização do investimento na associada deve ser realizada de acordo com o método de equivalência patrimonial, exceto se existirem restrições que prejudiquem a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora, sendo para isso necessário utilizar o Método do Custo.

Importa salientar, que estes procedimentos de aplicação do Método de Equivalência patrimonial são efetuados na mensuração do investimento financeiro em subsidiárias nas demonstrações financeiras individuais da empresa mãe.

Há a necessidade de eliminar os saldos e transações Intra grupo, tal como referenciado nos procedimentos de consolidação só que, neste caso, afetando apenas a conta 41 do investimento financeiro, no momento da aplicação do método de equivalência

patrimonial num investimento numa subsidiária (nas demonstrações financeiras individuais da empresa mãe),

Deve ser registada pelo seu custo de aquisição, nas demonstrações financeiras individuais da detentora, a mensuração inicial da aquisição da participação social. Neste reconhecimento inicial, dever-se-á determinar a existência e o reconhecimento de Goodwill, de acordo com os procedimentos previstos na NCRF 14 - "Concentrações de atividades empresariais".

Deve-se, assim, avaliar o justo valor dos ativos e passivos identificáveis, incluindo os custos diretamente relacionados com a aquisição da participação, e determinar a diferença para o valor justo da percentagem de interesse obtida nos ativos recebidos e passivos assumidos identificáveis da participada.

As diferenças temporárias entre a base fiscal e os valores escrituradas (justo valor) dos ativos e passivos identificáveis destes componentes devem determinar a existência de impostos diferidos.

Sempre que se verifique uma diferença positiva entre estes dois componentes ela corresponde à existência de Goodwill, que deve ser apresentado separadamente da participação, a partir do período de relato de 2016.

Quando se verifica uma diferença negativa entre estes dois componentes, esta deve corresponder à existência de um Goodwill negativo. Se esta situação se verificar, a participação financeira fica reconhecida pelo justo valor dos ativos e passivos identificáveis adquiridos, líquidos de impostos diferidos.

O eventual valor do Goodwill, a partir do período de relato de 2016, passará a estar sujeito a amortizações, determinadas com base na estimativa de vida útil da participação financeira, ou, caso não seja possível efetuar tal estimativa, num período de 10 anos. Os testes de imparidade deixam de ser efetuados anualmente, passando apenas a ser realizados quando existam evidências objetivas de indícios que a participação possa estar em imparidade, nos termos da NCRF 12.

Importante será referir que a amortização do Goodwill tem caráter obrigatório, e na impossibilidade de determinar com fiabilidade a vida útil do investimento financeiro na participada, deve ser considerada uma vida útil de 10 anos.

A amortização do Goodwill não altera a aplicação do MEP, sendo que a quantia escriturada do investimento financeiro passará a representar o interesse no património da participada, incluindo a influência pela aplicação do MEP.

A amortização do Goodwill proporciona efetuar a realização desse excesso pago para os resultados da empresa detentora que sem essa amortização do Goodwill, a empresa detentora era obrigada a efetuar testes de imparidade anuais de forma obrigatória ao goodwill e respetivo investimento na participada. Sem essa amortização a realização do Goodwill apenas era possível com o reconhecimento das perdas por imparidade e finalmente na alienação do investimento financeiro.

Há ainda a necessidade de efetuar uma divulgação no Anexo na nota 6.1 - "Aplicação inicial da disposição de uma NCRF com efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, ou com possíveis efeitos em períodos futuros", com indicação da amortização efetuada ao Goodwill do investimento financeiro.

Há ainda que divulgar na nota 2.3 - "Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do período anterior", essa alteração de política contabilística em relação ao Goodwill.

Na ótica da sociedade investidora, os registos contabilísticos podem ser adquiridos pelo custo de aquisição da participação financeira na subsidiária (com controlo - direitos de voto superior a 50%):

- Débito da conta 41x1 - "Participações de capital - método da equivalência patrimonial" por contrapartida a crédito da conta 12 - "Depósitos à ordem", pelo custo de aquisição.

Adicionalmente deve proceder-se a uma avaliação do património da subsidiária para determinar o justo valor dos ativos e passivos identificáveis, com o intuito de determinar a existência de Goodwill pela aquisição da participação financeira.

Essas diferenças de avaliação dos ativos e passivos identificáveis da participada devem ser líquidas dos respetivos ativos ou passivos por impostos diferidos, conforme previsto no parágrafo 19 da NCRF 25 (por remissão do parágrafo 14 da NCRF 13).

No caso do interesse no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis ser superior ao custo de aquisição do interesse nessa participação, há lugar ao reconhecimento designado "Goodwill negativo", conforme se segue, pela aquisição da participação com "goodwill negativo":

- Débito da conta 41x1 - "Participações de capital - método da equivalência patrimonial", pelo interesse no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes;

Por contrapartida a:

- Crédito da conta 12 - "Depósitos à ordem", pelo custo de aquisição;

- Crédito da conta 7858 - "Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos - Outros rendimentos e ganhos", pela diferença entre o referido interesse e o custo de aquisição.

Na avaliação do justo valor, no momento da compra dos ativos e passivos da subsidiária, a diferença entre o montante pago (5.000€) pela aquisição de 20% do capital social da sociedade "Dubai" e 20% dos capitais próprios ($20\% \times 19.526,75\text{€} = 3.905,35\text{€}$) da sociedade "Dubai" corresponde ao Goodwill (1.094,65€).

A presença de uma diferença positiva entre estes dois componentes corresponde à existência de Goodwill, faz parte do custo de aquisição da participação financeira, mas que deve ser reconhecido separadamente dessa participação (p.e. conta 441), e, como já foi mencionado, passará a estar sujeito a amortizações, determinadas com base na estimativa de vida útil da participação financeira, ou, caso não seja praticável proceder a essa estimativa, num período de 10 anos.

Importante será referir que o Goodwill, referente a participações sociais, não é estimada como gasto fiscal, à semelhança de que o artigo 45.º-A do Código do IRC determina.

A conta 41x1 - "Participações de capital - método da equivalência patrimonial" passa a demonstrar 15.621,40€ ($11.716,05\text{€} + 3.905,35\text{€}$), cuja participação será depois reduzida a zero pelo reconhecimento das perdas registadas pela participada, por conta do resultado líquido negativo do exercício ($80\% \times -26.431,79\text{€} = -21.145,43\text{€}$), conforme se segue:

- Crédito da conta 41x1 - "Participações de capital - método da equivalência patrimonial", em função da proporção da participação nos resultados líquidos negativos da empresa participada (15.621,40€);

Por contrapartida a:

- Débito da conta 6852 - "Gastos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos - aplicação do método da equivalência patrimonial", em função da proporção da participação nos resultados líquidos negativos da empresa participada (15.621,40€).

Atendendo a que as perdas demonstradas pela participada são superiores aos valores apresentados pela empresa mãe deve-se ponderar a necessidade de proceder a testes de imparidade ao Goodwill apresentado.

No que se refere aos registos contabilísticos na sociedade participada devem ser alterados os titulares do capital social (conta 51). A informação a difundir sobre os

capitais próprios encontra-se prevista no Anexo 6 do Sistema de Normalização Contabilística, nomeadamente nos parágrafos 29.16 e seguintes.

2. Relatório da Autoridade Tributária sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras

A Autoridade Tributária é um serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa. Nos seus relatórios anuais de atividades, menciona visivelmente qual a sua missão e valores, relativamente ao combate à fraude e Evasão Fiscal e a reforma do sistema de faturação, a saber, inovação tecnológica no apoio aos contribuintes com o recurso ao e-fatura.

Assegura a liquidação dos impostos e exerce a justiça tributária com a criação dos dois planos estratégicos de combate à fraude e Evasão Fiscais e aduaneiras com o objetivo de emergir a equidade entre os contribuintes e reduzir o nível de economia informal, com o intuito de conduzir para uma maior justiça tributária.

É facilmente observável nos relatórios de atividades, que a AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros, exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.

De acordo com o artigo 2.º do DL 118/2011, de 15 de dezembro, cabe à AT exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, prevenindo, investigando e combatendo a fraude e Evasão Fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos; assegurar a liquidação e cobrança dos impostos e demais tributos ou receitas do Estado; promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas; informar os contribuintes e os operadores económicos sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas; colaborar com as autoridades competentes na definição e na execução das políticas de prevenção e combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo e assegurar a negociação técnica e executar os acordos e convenções internacionais em matéria tributária e aduaneira, cooperar com organismos europeus e internacionais e outras administrações tributárias e aduaneiras.

A AT exerce as suas funções, tendo em conta os seguintes princípios (art. 7.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro) designadamente o Princípio da legalidade: segundo este princípio a AT deve basear-se nas disposições legais tendo em conta as

garantias dos contribuintes; Princípio da flexibilidade organizativa: tem como fim a adequação das unidades de trabalho aos objetivos de cada momento; Princípio da desburocratização: tem como objetivo a redução e simplificação da informação a fornecer pelos contribuintes e maior comodidade destes no contacto com os serviços; Princípio da desconcentração administrativa: as tarefas devem ser distribuídas entre os serviços periféricos e os serviços centrais; Princípio da valorização dos recursos humanos: visa o aumento da motivação e a participação ativa dos trabalhadores da AT e o Princípio da coordenação interadministrativa: a AT deve coordenar-se com outras entidades, e com outras administrações fiscais de outros Estados.

Assim, o objetivo principal da AT é assegurar o cumprimento e cobrança dos impostos, gerando receitas para fazer face às despesas asseguradas pelo Estado. Para uma maior eficácia, esta organização inclui vários organismos, com objetivos comuns, nomeadamente as direções de finanças (DF).

3. Resumo das Principais Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

A atividade da Inspeção Tributária e Aduaneira, em 2018, assentou no Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira (2018-2020) e no Plano Estratégico da AT, para o quadriénio de 2016 a 2019, tendo também em consideração as Grande Opções do Plano.

O Rigor, a Ética, a Transparência, a Qualidade, a Integridade, a Imparcialidade, a Inovação e Mudança e a Credibilidade são uma estratégia da ITA, valendo-se de uma diversidade de medidas que se revelam como veículo para a consecução dos seus objetivos estratégicos.

A ITA prosseguiu com o combate à Fraude e Evasão Fiscais e aduaneiras, durante o ano de 2018, fortalecendo a sua presença no terreno com vista ao aumento da perceção de risco por parte dos sujeitos passivos e operadores económicos não cumpridores. Garantir justiça e equidade no esforço fiscal de cada cidadão era o seu propósito fundamental.

Neste contexto, direcionou a sua atuação de forma a identificar e detetar, novas condutas fraudulentas intensificadas não só pela globalização da economia e pelos novos modelos de negócio, como também pela prática de operações ilícitas e esquemas de

planeamento fiscal abusivo, intensificando a sua atuação em áreas de elevada complexidade.

Desenvolveu a sua atividade no sentido de garantir a proteção e a segurança da fronteira externa, a proteção dos interesses económicos e financeiros nacionais e da UE bem como a facilitação do comércio legítimo.

Em 2018, destaca-se um conjunto de medidas de carácter operacional nomeadamente a Intensificação da presença da ITA no terreno, através da realização de ações programadas a nível central, focadas em áreas de risco prioritárias; Intensificação das ações de controlo preventivo, através da realização de ações nacionais, direcionadas para áreas ou setores de atividade específicos; Operacionalização de ações de controlo de bens em circulação e ações conjuntas com outras entidades inspetivas; Controlo dos programas de faturação certificados pela AT, visando a identificação de software fraudulento; Incremento do uso do mecanismo de alteração de atividade previsto no código do IVA, para efeitos de cessação no cadastro VIES; Implementação das regras de risco comuns em matéria de fraude financeira e comercial; Intensificação da utilização dos instrumentos de cooperação internacional; Reforço da cooperação com as administrações fiscais e aduaneiras da UE e com entidades e organismos internacionais; Intensificação do recurso à ferramenta dos controlos multilaterais e a equipas internacionais de investigação conjuntas; Intensificação do recurso às técnicas de auditoria forense em processos administrativos e criminais; Otimização dos sistemas internos de gestão da informação e Desenvolvimento e otimização das aplicações informáticas de suporte à atividade da ITA.

4. Plano Estratégico 2018-2020

O Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira (PECFEFA) para o triénio 2018-2020 demonstra todos os esforços levados a cabo na luta contra a Fraude, Evasão Fiscal e economia paralela.

Assim, este plano de intervenção prioritária assenta em três vetores estratégicos com o objetivo de reforçar o Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira e à Economia Paralela; Intensificar a Cooperação Nacional e Internacional e Garantir a Proteção e Segurança da Fronteira Externa e Simplificar e Promover o Cumprimento Voluntário das Obrigações Fiscais e Aduaneiras.

O Governo propõe, através deste plano estratégico, a concretização de um vasto conjunto de medidas no âmbito: legislativo, penal, operacional, do relacionamento institucional com outras entidades públicas nacionais e internacionais e do relacionamento com o contribuinte.

Assim sendo, no âmbito legislativo, o Governo procurará assegurar a equidade do sistema fiscal, através do reforço das regras nacionais que se destinam a combater a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros para outras jurisdições.

No âmbito penal, as medidas serão direcionadas para um sancionamento mais rápido e eficaz dos comportamentos que prejudicam os interesses do Estado e dos cidadãos.

Já no âmbito operacional, pretende-se pôr em prática um conjunto de medidas que permitam combater a Fraude e a Evasão Fiscal e Aduaneira conduzindo, assim, ao aumento dos níveis de cumprimento voluntário.

No que se refere ao relacionamento institucional com outras entidades públicas nacionais e internacionais, o Governo estabelecerá um maior contacto com essas entidades, incrementando mecanismos de cooperação e de troca de informação.

Quanto ao relacionamento com o contribuinte, o Governo apostará em medidas que promovam o cumprimento voluntário por parte dos contribuintes.

Para a prossecução deste Objetivo Estratégico, propõe-se o desenvolvimento de um conjunto articulado de medidas reativas, de carácter operacional: Intensificar a Cooperação Nacional e Internacional e Garantir a Proteção e Segurança da Fronteira Externa.

Na conjuntura atual, a melhoria da eficácia do Combate à Fraude Fiscal e Aduaneira na União Europeia passa, obrigatoriamente, pelo reforço da cooperação, entreajuda e solidariedade entre a administração tributárias e aduaneiras dos 28 Estados Membros e pela colaboração dos operadores económicos que pretendem cumprir as suas obrigações fiscais e aduaneiras.

A Fraude e a Evasão Fiscais transfronteiras, nomeadamente através da ocultação de património e rendimentos não declarados, constitui um dos principais desafios que se colocam às administrações tributárias.

Assim sendo, a Autoridade Tributária e Aduaneira deverá promover e intensificar a cooperação com as autoridades tributárias e aduaneiras, recorrendo à troca de informação e de outras formas de cooperação e assistência administrativa, socorrendo-se dos mecanismos previstos no direito europeu e nos acordos internacionais, nomeadamente nas Convenções evitando, desta forma, a Dupla Tributação nas

Convenções/Regulamentos relativas à Assistência Mútua e Cooperação Administrativa em matéria fiscal e aduaneira.

Para evitar a dupla tributação existente, o Governo irá promover a revisão das Convenções com o intuito de assegurar que estas incorporam as recomendações do Plano da Ação BEPS, designadamente com os países que não adiram à Convenção Multilateral para a Implementação do Projeto BEPS assinada por Portugal em 7 de junho de 2017. De igual forma, seguirá, com particular atenção, a análise e discussão em curso, quer seja no âmbito da União Europeia, quer no âmbito da OCDE, relativamente aos desafios da tributação da economia digital.

O Governo e a administração tributária, irão paralelamente promover o reforço da rede portuguesa de troca de informações, particularmente através da celebração de acordos bilaterais com jurisdições que não adiram aos instrumentos multilaterais nesse âmbito.

Será ainda intensificada a cooperação dos serviços aduaneiros com as autoridades policiais, através do reforço da troca de informações e da realização de operações e outras iniciativas conjuntas, através das vias e dos mecanismos de coordenação existentes, em domínios como a gestão integrada das fronteiras, a prevenção dos tráficos ilícitos, o contrabando, a proteção dos cidadãos e do ambiente, o branqueamento de capitais ou o financiamento do terrorismo com recurso ao comércio internacional.

Com vista a intensificar a Cooperação Nacional e Internacional e garantir a proteção e segurança da Fronteira Externa, pretende-se sobretudo garantir a participação em ações conjuntas com outras entidades nacionais e comunitárias, intensificar a rede de contactos com outras jurisdições e organismos internacionais, garantir a intensificação do recurso aos instrumentos de cooperação internacional, manter um equilíbrio adequado entre controlos aduaneiros e facilitar o comércio legítimo.

Para a prossecução deste Objetivo Estratégico, propõe-se o desenvolvimento das seguintes medidas:

No âmbito Legislativo pretende-se transpor a Diretiva relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia, reforçar a rede de convenções para evitar a dupla tributação e alargar a rede de acordos de troca de informações.

No âmbito operacional procura-se intensificar a utilização de Acordos Prévios de Preços de Transferência, de modo a assegurar a previsibilidade no tratamento fiscal dado a determinadas operações no seio dos grupos económicos, incrementar o recurso a mecanismos de cooperação administrativa internacional, promover ações de

formação/seminários sobre cooperação administrativa internacional, incrementar o número de portos marítimos dotados de equipamentos destinados ao controlo não intrusivo de mercadorias (scanners) e simplificar e promover o Cumprimento Voluntário das Obrigações Fiscais e Aduaneiras.

Para se combater, de forma eficaz, a Fraude e a Evasão Fiscal e Aduaneira dever-se-á promover níveis de cumprimento voluntário, induzidos pelo aumento da perceção de risco que está associado a situações de incumprimento fiscal.

Para isso, será fundamental criar condições para que os contribuintes, em geral, possam cumprir de uma forma mais simples com as suas obrigações fiscais e aduaneiras.

A Autoridade Tributária e Aduaneira tem vindo a implementar um conjunto de procedimentos que têm como objetivo envolver os contribuintes no cumprimento das suas obrigações, reforçando sempre a confiança entre o Estado e os cidadãos.

Assim, o Governo, através da Autoridade Tributária e Aduaneira, reforçará a necessidade de um cumprimento voluntário, investindo na transparência e simplicidade, no relacionamento saudável com os agentes económicos e os cidadãos em geral, tendo sempre presente a necessidade de um serviço de elevada qualidade.

Para que o sistema fiscal seja mais justo, equilibrado e eficiente, é fundamental consciencializar os cidadãos para o cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais. Para isso, o Governo irá promover a educação para a cidadania fiscal de forma a consciencializar todos os cidadãos dos seus direitos e deveres.

No que se refere à simplificação de procedimentos, pretende-se rever a legislação referente à desmaterialização das faturas, da contabilidade e dos arquivos documentais de suporte, simplificando os processos de digitalização e conservação dos arquivos por parte dos operadores económicos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira irá rever e simplificar a informação constante das notificações e demais comunicações com os contribuintes, no sentido de utilizar uma linguagem simples, menos técnica e de fácil compreensão.

Espera-se, assim, que o impacto esperado para Simplificar e Promover o Cumprimento Voluntário das Obrigações Fiscais e Aduaneiras, vise sobretudo aumentar os níveis de cumprimento voluntário, facilitar o cumprimento voluntário das obrigações declarativas e de pagamento, otimizar a comunicação com o contribuinte e promover a cidadania no combate à Evasão Fiscal e à economia paralela.

Para a prossecução deste Objetivo Estratégico, propõe-se o desenvolvimento das seguintes medidas que no **âmbito legislativo** procura rever a legislação relativa à

desmaterialização das faturas, da contabilidade e dos arquivos documentais de suporte, simplificando os processos de digitalização e conservação dos arquivos por parte dos operadores económicos, promover alterações ao quadro normativo existente com vista à desmaterialização do dossier fiscal e dossier de preços de transferência, e criar um regime que permita que a comunicação entre os bancos e a Autoridade Tributária e Aduaneira no âmbito da derrogação do sigilo bancário, seja efetuada em suporte digital via portal das finanças.

Quanto ao **âmbito operacional** há a necessidade de se efetuar uma revisão e consolidação das obrigações acessórias relativas a valores mobiliários e partes sociais, disponibilização de formulários eletrónicos no portal das finanças com antecedência razoável, promovendo o cumprimento atempado das obrigações fiscais, pré-preenchimento parcial do anexo G da declaração modelo 3 (IRS). Quanto aos valores mobiliários pretende-se implementar a declaração mensal de Imposto de Selo e o respetivo sistema de liquidação, alargar o âmbito da janela única aduaneira a outras autoridades e operadores, permitir a consulta dos atos aduaneiros declarativos por si efetuados ou em seu nome, otimizar o sistema de liquidação e cobrança aduaneiro, simplificar o sistema de controlo de reembolsos de IVA face à redução dos prazos de comunicação de faturas por parte dos operadores económicos, simplificar o processo de registo de documentos no portal das finanças por parte dos consumidores finais, desenvolver uma aplicação multiplataforma para simplificar a comunicação de documentos por parte dos consumidores finais e simplificar o processo de comunicação de denúncias, através da criação de uma aplicação multiplataforma.

Por fim o **relacionamento institucional** visa estabelecer e aperfeiçoar protocolos com outras entidades públicas para obtenção de informação relevante para efeitos de controlo e melhoria do serviço ao contribuinte, de forma sistemática, conceber e implementar projetos de promoção ativa do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e aduaneiras, nomeadamente com entidades representativas de classes profissionais ou de grupos de contribuintes e planear e operacionalizar ações conjuntas com outras entidades com competências inspetivas.

CAPÍTULO V - COMBATE AOS PARAÍDOS FISCAIS PELA OCDE
e UE.

Formada em 1961, a OCDE criou a sua primeira convenção sobre os Paraísos Fiscais em 1963.

Todavia, é no decorrer da década de 90, que a OCDE se debateu com o problema designado de "concorrência fiscal prejudicial". Neste contexto, certos países ofereciam incentivos fiscais com o objetivo de atrair investimento estrangeiro afetando, assim, as bases tributárias de outros países da OCDE (Jackson, 2010).

A OCDE é formada por 35 países membros, que compreendem a América do Norte e do Sul, a Europa e a Ásia-Pacífico. A ela cabe a promoção e o desenvolvimento de políticas que melhorem e aumentem o bem-estar económico e social de todos os países.

Através de um fórum disponibilizado pelo organismo, esse trabalho permite que os países membros possam apresentar as suas ideias e opiniões, na resolução de problemas comuns, particularmente os que estão associados ao terrorismo, à lavagem de dinheiro e à concorrência desleal.

Tendo como referência o site da OCDE, o seu principal foco passa por restaurar a confiança nos mercados e nas instituições, reinstaurar finanças públicas saudáveis, incentivar e apoiar novas fontes de crescimento e assegurar que as pessoas de todas as idades possam desenvolver as competências para trabalhar de forma produtiva e satisfatória nos trabalhos do futuro (OCDE, 2015).

Ao que se pôde apurar, não foi somente a OCDE que manifestou preocupações na área dos Paraísos Fiscais. Também a UE revelou essa preocupação, uma vez que se define como sendo uma união económica e política. Constituída, neste momento, por 27 países europeus e criada após a Segunda Guerra Mundial. Tinha inicialmente como objetivo estimular a cooperação económica nas relações comerciais entre países, evitando riscos de conflito entre eles.

A sua ação traduz-se na execução de tratados aprovados voluntariamente e de forma democrática por todos os países que a constituem (União Europeia, 2017).

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

1. OCDE

No que se refere à Evasão e Fraude Fiscal, a OCDE tem realizado muitos progressos no decorrer destes longos anos. Segundo o nosso ponto de vista, o problema maior não é

a concorrência fiscal, mas sim a finalidade dessa concorrência. Ao praticar a concorrência fiscal prejudicial caminha-se no sentido de ir contra os princípios e normas estabelecidas.

O Relatório da OCDE, designado "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", datado em 1998, resultou de vários debates e reuniões entre os chefes de Estado do grupo dos 7 (G7) 3 juntamente com a OCDE. Reafirmou-se a importância do combate à concorrência fiscal prejudicial, corrigir as práticas deste tipo de concorrência quer pelos Paraísos Fiscais quer pelos regimes fiscais privilegiados e incluía assim um conjunto de propostas nomeadamente, estabelecer diretrizes sobre os Regimes Fiscais Preferenciais prejudiciais, criar um Fórum sobre as práticas fiscais nocivas, desenvolver uma lista de Paraísos Fiscais a ser completada no prazo de um ano, a contar da primeira reunião do Fórum e elaborar uma série de recomendações para a ação a nível de legislação e em tratados fiscais.

Este relatório englobava um conjunto de 19 recomendações com a finalidade de combater as práticas prejudiciais provocadas pelos Paraísos Fiscais e pelos Regimes Fiscais Preferenciais.

Quanto aos Paraísos Fiscais, as recomendações incidem em medidas defensivas de forma a reduzir os seus efeitos prejudiciais.

No que se refere aos Regimes Fiscais Preferenciais, estes incidem em medidas com o objetivo de anular os seus benefícios "regimes para os contribuintes como para incentivar os países que operam tais regimes (particularmente aqueles na área da OCDE) a modificá-los ou eliminá-los" (OCDE, 1998, p. 40).

Das várias recomendações referidas no relatório podemos destacar a troca de informações com outros países: Os países que não tenham regras relativas à troca de informações sobre as transações internacionais e as operações estrangeiras realizadas por contribuintes residentes deverão adotá-las, bem como proceder à troca de informações obtidas por essa via bem como a utilização de preços de transferência: Os países que seguem os princípios consignados no documento de 1995 da OCDE relativo aos preços de transferência, deverão ter em consideração a respetiva aplicação apenas às situações que não se qualifiquem como concorrência fiscal prejudicial.

- Nível dos procedimentos administrativos: Os países que tenham um sistema de informações administrativas prévia, deverão tornar públicas as condições de concessão de tais informações.

- Intensificação e maior eficiência da troca de informações: Os países deverão adotar programas de intensificação da troca de informações relevantes respeitantes às

transações efetuadas nos Paraísos Fiscais e aos Regimes Preferenciais que se qualifiquem como concorrência fiscal prejudicial.

- Celebração de tratados com Paraísos Fiscais: Os Paraísos devem denunciar os tratados celebrados com Paraísos Fiscais e não celebrar mais tratados com tais territórios.

- Classificação do papel das medidas internas anti abuso nos tratados tributários: O comentário sobre a Convenção Modelo de Impostos deverá ser esclarecido para que não haja dúvidas quanto à compatibilidade das medidas anti abuso com o Modelo de Convenção Fiscal.

- Elaboração de uma lista de Paraísos Fiscais: O Fórum deverá ser mandatado para elaborar uma lista dos Paraísos Fiscais, no prazo de um ano, após a respetiva primeira reunião e com base nos critérios de identificação constantes do relatório.

- Acesso à informação bancária para fins tributários: No contexto da concorrência fiscal prejudicial, os países deverão rever a sua legislação, regulamentos e práticas relativas ao acesso da informação bancária, tendo em vista a remoção dos obstáculos ao acesso a tais informações pelas autoridades fiscais.

A OCDE preocupou-se em tomar uma medida distinta entre Paraísos Fiscais Cooperantes e Paraísos Fiscais não Cooperantes. OCDE (1998)

Considera-se Paraísos Fiscais Cooperantes, os Paraísos Fiscais que fazem uma commitment letter (ie, compromisso de alto nível), no sentido de adotarem os princípios resultantes do Relatório de 1998, fazendo uso da sua legislação e de práticas administrativas internas. Estes países não fazem parte da lista oficial de Paraísos Fiscais da OCDE.

São considerados, por outro lado, Paraísos Fiscais não Cooperantes, todos aqueles que não cooperam com a OCDE, não adotarem os princípios e as recomendações presentes no Relatório. Todos estes países constam das listas oficiais dos Paraísos Fiscais propostos pela OCDE.

Para que uma jurisdição seja considerada como um Paraíso Fiscal não Cooperante, deve figurar na lista dos Paraísos Fiscais não cooperantes e lhes serem aplicadas medidas sancionatórias pelos países da OCDE, a saber, não concessão de deduções, isenções, créditos fiscais e outros benefícios às operações efetuadas com a jurisdição em causa, aplicação de uma retenção na fonte relativamente a determinados pagamentos a favor de sujeitos passivos nela residentes, aplicação de determinadas taxas e outros encargos às operações efetuadas com a jurisdição, reforço da troca de informações e cooperação

relativamente às operações efetuadas com a jurisdição e não conclusão de convenções para evitar a dupla tributação com a jurisdição.

Em junho de 2000 a OCDE publicou uma lista negra dos Paraísos Fiscais, dando assim o passo mais polémico na sua iniciativa.

Esta lista contemplava os seguintes países:

Andorra	Ilhas Marshall	Guernsey	Aruba
Anguilla	Principado do Mónaco	Ilhas de Man	Nauru
Antígua e Barbuda	Montserrat	Ilhas Virgens Americanas	Jersey
Bahamas	Antilhas Holandesas	Vanuatu	Bahrain
Niue	Belize	Panamá	Samoa
Dominica	Seychelles	Tonga	Ilhas Virgens Britânicas
St Christopher e Nevis	St Lucia	Ilhas Cook	Grenada
Tonga	Gibraltar	St Vicent e Grenadines	

Ao que se apurou, estas negociações foram bem sucedidas se tivermos em conta que apenas 7 das 35 jurisdições continuaram a não adotar os princípios e recomendações do relatório.

Foi, assim, publicada em abril de 2002, uma segunda lista de Paraísos Fiscais não Cooperantes:

Andorra	Libéria
Liechtenstein	Ilhas Marshall
Principado do Mónaco	Nauru
Vanuatu	

Foi elaborada, em 2003, uma nova lista de Paraísos Fiscais ficando reduzida a 5 territórios, designadamente:

Andorra	Ilhas Marshall
Libéria	Liechtenstein
Principado do Mónaco	

Em 2007 foi elaborada uma singela lista, e dela consta apenas três países:

Andorra	Principado do Mónaco
Liechtenstein	

Assim, e tendo como referência esta reduzida lista de países, é notório o trabalho de excelência da OCDE nesta área, na medida em que todos os Paraísos Fiscais serão Cooperantes. Isto significa que embora estes países mantenham regimes de nula ou baixa tributação, comprometem-se a trocar informações de acordo com o modelo aprovado.

Contudo, a forma como a OCDE tem agido para travar as práticas da concorrência fiscal prejudicial está longe de estar isenta de críticas, pois este combate a pretensas formas de concorrência fiscal, está a criar formas de concorrência fiscal prejudicial.

Para combater os problemas à escala mundial é fundamental que todos os países procedam à troca de informações sendo esse um dos objetivos prioritários na OCDE.

2. O Plano de Ação BEPS – “Base Erosion and Profit Shifting”

Com o surgimento do comércio online e com a economia cada vez mais globalizada, as empresas tendem a mudar a sua maneira de operar. Desta forma, as empresas começaram por beneficiar com o crescimento económico global aproveitando-se das lacunas existentes nos acordos e convenções internacionais.

Todas estas mudanças geram cada vez mais pressões políticas e sociais e os órgãos de comunicação social que divulgam estas práticas criam igualmente esse clima de tensão e de pressão (Rio, 2017).

A OCDE, em 2013, em associação com o G20 apresentou o Plano BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Este Plano tem como base uma resposta ao combate da

concorrência fiscal prejudicial e tem ainda como missão, a promoção de normas mundiais de boa governação fiscal. Para isso, é essencial assegurar que os resultados das empresas sejam comunicados e tributados no lugar onde estas desenvolvem as suas atividades económicas e onde é gerado o valor.

Assim, com este plano, pretende-se desenvolver uma estratégia mais ampla no combate à Erosão Fiscal e à transferência de lucros para jurisdições de tributação baixa ou nula.

Para a soberania dos países, a tributação assume um pilar fundamental. No entanto, conduz a conflitos no momento da interação entre os vários sistemas fiscais de cada Estado, sendo que os Estados não podem ter em conta o efeito causado pelas suas normas noutro país. Para a prevenção da dupla tributação ou da dupla não dedução, os referidos Estados podem criar mecanismos internos para minimizar as distorções comerciais e os impedimentos ao crescimento económico sustentado. (Santos, 2017).

Ao que se pôde apurar, não é somente a tributação ou a baixa tributação que geram motivo de preocupação, mas também quando associadas a práticas de segregação artificial de rendimentos tributáveis das atividades que os geram (OCDE, 2014).

Segundo Ana Dourado (2017), o objetivo é o combate à erosão de receitas e claro, à diminuição de receitas oriundas dos impostos sobre as sociedades. A combinação entre impostos que continuam a ser criados como se houvesse fronteiras, acrescido dos efeitos da globalização e da ausência de uma governação global, coloca aos Estados diferentes constrangimentos e desafios a nível político e legal. Torna-se importante destacar dois desses desafios: por um lado saber se é possível manter o Estado Fiscal, e, por outro lado, identificar os limites do planeamento fiscal de forma a preservar alguma segurança jurídica a cada Estado.

Com o objetivo de responder às deficiências que existem nas regras tributárias resultantes do desvio de lucros para jurisdições de baixa ou nula tributação, foi criado o plano BEPS. No entanto, há maneiras de contornar essas regras, nem sempre ilegais, mas que trazem consequências sobretudo aos países de origem onde ocorre esse desvio.

Além disso, esta prática faz com que os contribuintes adotem o mau exemplo das empresas multinacionais não cumprindo voluntariamente com as suas obrigações fiscais prejudicando, assim, a integridade dos sistemas fiscais, pois "as empresas que operam através das fronteiras podem usar o BEPS para obter uma vantagem competitiva em relação às empresas que operam a nível doméstico" (OCDE,2015).

Na perspetiva de Rio (2017), o BEPS não só incide sobre o direito a tributar os

preços de transferência, como também limita o uso abusivo da dupla tributação evitando, assim, o deslocamento de empresas para jurisdições baixa ou nula tributação.

Assim, o plano BEPS apresenta quinze ações propostas pela OCDE, com o objetivo de corrigir as falhas existentes no sistema jurídico, apresentando novas normas anti abuso (Rio, 2017).

Essas ações recaem sobre as áreas mais suscetíveis de provocarem erosão das receitas tributárias, designadamente: economia digital ; híbridos; sociedades estrangeiras controladas (CFS); dedutibilidade de juros e de outros gastos ; práticas fiscais agressivas; abuso de tratados fiscais; estabelecimento estável; preços de transferência; reporte de esquemas de planeamento fiscal agressivo e mecanismos de resolução de conflitos e desenvolvimento de um instrumento multilateral (ações onze à quinze) (OECD,2015).

Oportuno será analisar a ação 3 do BEPS que consagra o regime das regras CFC.

2.1 Ação 3 BEPS - Regras CFC (Sociedades Estrangeiras Controladas)

Para evitar situações de abuso e planeamento fiscal agressivo por parte de sociedades residentes em países de alta tributação que detêm sociedades controladas em países onde existe um regime fiscal privilegiado, (baixa ou nula tributação) foram criados os regimes de CFC que consistem em regras de imputação de lucros. (Loio, Francisca 2019)

De acordo com a mesma autora, as regras CFC fazem parte de uma das 15 recomendações do BEPS tal como referenciado, nomeadamente, a Ação 3 e a OCDE.

Uma das vantagens deste planeamento fiscal é a deslocalização artificial dos lucros de uma sociedade residente num país de elevada tributação para uma sociedade controlada que está estabelecida numa jurisdição de baixa ou nula tributação. Assim, obtém uma vantagem fiscal de baixa ou até mesmo não tributação desses lucros. (Loio, Francisca 2019). Segundo o mesmo autor, apesar de em muitos países já existirem regras CFC, este relatório pretende alcançar uma maior harmonização. Assim, o BEPS na sua recomendação 4 refere seis pontos que devem ser concretizados de modo a tornar as regras CFC mais eficazes e eficientes, nomeadamente regras para a definição de CFC (Sociedade Estrangeira Controlada), CFC exemptions and threshold requirements. definição de rendimento, regras sobre o cálculo do rendimento tributável, regras sobre a imputação dos rendimentos e regras para evitar ou eliminar a dupla tributação.

2.2. Regras para a definição de CFC

A OCDE pretende definir quais são os tipos de organizações societárias que poderão ser consideradas CFC's. Contudo, e apesar do próprio nome se referir a Sociedades, também outras entidades poderão estar abrangidas pelas regras CFC. Para isso, têm de ser criadas e consideradas entidades transparentes, com o propósito de elidir a tributação. (Loio, Francisca 2019)

Segundo a mesma autora, para que o regime CFC se aplique é fundamental que exista controlo e influência por parte da empresa mãe (residente no país de elevada tributação) sobre a CFC, situada numa jurisdição de baixa ou nula tributação. Assim, é essencial que a empresa mãe exerça uma certa influência sobre a sociedade estrangeira controlada. (OCDE,2015).

Ao que se apurou a OCDE, na sua recomendação, estabeleceu regras bem definidas para este controlo podendo, no entanto, existir vários tipos de controlo: o legal, sempre que os acionistas detenham uma percentagem de votos que lhes permita eleger os responsáveis pela gestão da sociedade estrangeira controlada, o económico, sempre que exista um direito sobre os lucros, capital e ativos dessa sociedade estrangeira. (OCDE,2015).

O relatório da OCDE estabelece que se verifica controlo sempre que a sociedade mãe, ou em conjunto com outras relacionadas, detenha um controlo legal ou económico em mais de 50% da subsidiária estrangeira. Contudo, convém referir que a sociedade mãe pode não deter mais de 50%, cabendo aos Estados determinar uma percentagem mais baixa para a existência de controlo. (OCDE,2015).

2.3. CFC exemptions and threshold requirements

Neste caso, prevê-se a recomendação da existência de uma isenção da sujeição às regras CFC nos casos em que a CFC já foi sujeita a um imposto idêntico (no país onde se localiza) a uma taxa de imposto idêntica à existente na jurisdição da sociedade mãe. Isto justifica-se dado que, a transferência artificial de lucros é efetuada para países de baixa tributação. Assim, se a CFC já foi sujeita a uma taxa de imposto idêntica à da legislação da sociedade mãe, esse risco não existe.

Deve ser utilizado um ratio entre o imposto pago e o rendimento total da CFC, através de regras contabilísticas, para calcular o imposto existente na CFC.

3. União Europeia

A Comissão Europeia é o órgão executivo da UE, sendo politicamente independente. É responsável pela elaboração de propostas de novos atos legislativos europeus e pela execução das decisões do Parlamento Europeu e do Conselho da UE. Juntamente com o Tribunal de Justiça, garante a aplicação da legislação da UE em todos os Estados-Membros. Defende os interesses gerais da UE e, como tal, uma das suas principais prioridades foi a luta contra a Fraude e Evasão Fiscais. (Comissão Europeia, 2013).

A UE revela preocupação no que se refere ao aumento de fenómenos de Elisão e de Evasão Fiscais uma vez que os Estados membros estão a perder as suas receitas fiscais, que poderiam ser aplicadas para reestruturar os seus sistemas fiscais de uma forma benéfica (Comissão Europeia, 2013).

Segundo Rocha (2006), desde a década de 80 que a Comissão Europeia tem desenvolvido um conjunto de Diretivas, em matéria de harmonização da tributação das sociedades, salientando-se seguidamente as mais pertinentes:

1. Diretiva do Conselho nº 77/799/CEE, sobre assistência mútua das autoridades competentes dos Estados membros, no âmbito dos impostos diretos – constitui a primeira Diretiva efetivamente aprovada, no domínio da tributação direta e tem como principal objetivo o combate à Evasão e Fraude Fiscais, a nível internacional;
2. Regulamento 2137/85, de 25 de julho, relativo ao estabelecimento do Agrupamento Europeu de Interesse Económico, que no seu artigo 40º determina um regime de transparência fiscal, para estas entidades;
3. Diretiva do Conselho nº 90/434/CEE, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados membros diferentes;
4. Diretiva do Conselho 90/435/CEE, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados membros diferentes;
5. Convenção nº 90/436/CEE, de 23 de julho de 1990, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas;
6. Diretiva do Conselho nº 2003/49/CE, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados membros diferentes;

7. Diretiva do Conselho nº 2003/123/CE, de 22 de dezembro de 2003, que altera a Diretiva 90/435/CEE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados Convenção nº 90/436/CEE, de 23 de julho de 1990, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas membros diferentes;

8. Diretiva do Conselho nº 2005/19/CE, de 17 de fevereiro de 2005, que altera a Diretiva 90/434/CEE relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações.

A Comissão apresentou um plano de ação, no final de 2012, que tinha como objetivo promover a troca automática de informações como norma Europeia e internacional de transparência em matéria de fiscalidade, reforçando a luta contra a Fraude e Evasão Fiscais.

Para a Comissão Europeia (2013), o Plano de Ação foi reconhecido e apoiado pelo Economic and Financial Affairs Council (vulgo ECOFIN), referindo que este poderia desempenhar um papel importante naquela área. Verificou-se ainda um alargamento da troca automática de informações não só a nível da UE como também a nível mundial.

Houve assim algumas alterações que se foram verificando, tendo a Comissão proposto a exclusão do artigo 8.º, n.º 3, que mencionava que qualquer Estado membro poderia não querer receber informações de outros Estados membros. No entanto, os Estados membros poderiam optar por não receber informações de uma determinada categoria de rendimento. Foi o modelo FATCA que deu "um novo impulso à troca automática de informações, enquanto meio para combater a Fraude e a Evasão Fiscais" (Comissão Europeia 2013, p. 4).

A Comissão Europeia (2017), propõe-se lutar contra a Elisão e Evasão Fiscal, levando a cabo várias iniciativas para promover um sistema fiscal mais justo, reforçando a transparência, sendo esta um dos pilares essenciais da estratégia da Comissão.

Pretende-se, numa fase inicial, aumentar a transparência e o acesso às informações adequadas, facilitando às autoridades rapidez e exatidão na avaliação dos riscos, tomar decisões atempadas e informadas e proteger as suas receitas fiscais (Comissão Europeia, 2017).

A Comissão Europeia empenhou-se em analisar as iniciativas sobre as regras de comunicação obrigatórias, que foram apoiadas na ação 12 do projeto BEPS contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros, com o intuito de apresentar desincentivos que fossem mais eficazes contra as práticas de Fraude e Evasão Fiscal

(Comissão Europeia, 2017).

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

É fundamental referir a importância do regime Participation Exemption na UE, uma vez que este regime prevê que os lucros e as reservas distribuídos, as mais e menos valias realizadas, mediante determinadas condições, não concorram para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) ou imposto idêntico no seio da UE (Comissão da União Europeia, 2014).

Para Portugal, este regime apresenta-se bastante benéfico, visto que o antigo regime português não era competitivo em matéria de tributação do rendimento das empresas, face aos regimes europeus. Estabelece uma comparação entre Portugal e a Holanda, uma jurisdição fiscal estável e competitiva e a Espanha, por ser a jurisdição vizinha. (Madureira, 2015)

Conclui, assim, que os dois outros regimes europeus se destacaram significativamente em termos de competitividade em relação ao nosso país, uma vez que o nosso regime em matéria de eliminação da dupla tributação era imperfeito e incompleto. Em 2014, com a reforma do IRC, surgiu o regime do Participation Exemption, de carácter universal, aplicável a todos os Estados, exceto os territórios considerados Paraísos Fiscais, e horizontal, abrangendo os lucros e reservas distribuídos, bem como as mais e menos-valias, favorecendo a sua aplicação (Madureira, 2015).

4. A Troca de Informações Fiscais entre os Estados Membros

4.1 A troca de informações fiscais no plano internacional

A cooperação multilateral entre os diversos Estados, tem vindo a revelar-se como um instrumento essencial para a eliminar as práticas fiscais prejudiciais, destacando-se os trabalhos desenvolvidos pela OCDE e pela União Europeia.

Segundo Oliveira (2012), a troca de informações fiscais poderá ter a sua origem em meados do século XIX, em alguns tratados convencionados entre a Bélgica e a França, a Holanda e o Luxemburgo, respeitante a impostos de registo. No entanto, e para evitar a dupla tributação, é a partir da Primeira Guerra Mundial que se verifica a consagração de cláusulas sobre este assunto em diferentes convenções bilaterais.

A Convenção Modelo da OCDE sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o património, no âmbito internacional, é o instrumento jurídico que merece maior destaque e relevância sobre esta matéria.

Na perspetiva de Guerreiro (2014) a OCDE surgiu com o intuito de dar resposta aos problemas relativos à dupla tributação internacional. Este instrumento deu origem à celebração de cerca de quatro mil convenções bilaterais destinadas a eliminar a dupla tributação internacional.

A Convenção Modelo da OCDE contém uma cláusula sobre intercâmbio de informações (o artigo 26º) que surge configurada como um instrumento fundamental no combate contra a Evasão Fiscal.

De facto, a assistência mútua multilateral revela-se fundamental e eficaz no combate à Evasão Fiscal, uma vez que o âmbito de aplicação dos instrumentos jurídicos multilaterais é mais vasto e destina-se essencialmente a prosseguir os objetivos aí estipulados.

Porém, e tendo como base o disposto no artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE, a abordagem bilateral ainda continua a ser praticada mediante a celebração de acordos específicos para a troca de informações entre dois Estados.

4.2 A troca de informações fiscais na União Europeia

Em matéria de fiscalidade, a assistência administrativa mútua pode ser realizada mediante diferentes modalidades, nomeadamente a troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia.

Pereira (2011) sublinha que a troca de informação fiscal deve ser fundamentada caso a administração tributária se revele incapaz de resolver e lutar contra os problemas criados pela globalização da economia.

Geralmente são apontados os seguintes motivos para as dificuldades sentidas pelas administrações tributárias dos Estados-Membros:

As administrações tributárias dos Estados-Membros deparam-se com dificuldades pois a informação necessária pode estar localizada noutra jurisdição, não a nacional. Além disso, com as novas tecnologias, os contribuintes podem ocultar a informação necessária criando-se um espaço favorável à Evasão e Fraude Fiscais. Tal Evasão não só delapida as receitas do Estado como enfraquece a posição monetária internacional do país através do contínuo fluxo de saída de capital. (Pires, 2011)

A troca de informações fiscais entre os Estados-Membros constitui um importante

instrumento ao serviço do mercado interno, salvaguarda os princípios fundamentais do ordenamento jurídico europeu e o respeito pelos direitos dos contribuintes. (Pereira, 2011)

É essencial a cooperação entre os Estados-Membros para que os objetivos e finalidades sejam alcançados.

Oliveira (2012) sublinha que a única estratégia de luta eficaz e passível de concretização ao nível das estruturas estaduais e supranacionais é a baseada na cooperação entre as entidades que, em todos os Estados-Membros, organizam e coordenam as investigações e controles.

Em jeito de conclusão poder-se-á referir que a luta contra a Evasão Fiscal, a necessidade de articular os sistemas fiscais dos vários Estados-Membros e a proteção jurídica dos sujeitos passivos são fundamentais para uma atuação cooperante entre os Estados-Membros a nível fiscal.

4.2.1 Princípios Gerais

Encontramos duas categorias de princípios jurídicos da União Europeia: os princípios que se referem aos procedimentos e às atuações e os princípios que se reportam ao uso da informação concretamente obtida, sendo que estes estão na base da troca de informações entre os Estados-Membros.

No primeiro grupo, encontramos o Princípio da Equivalência, o Princípio da Reciprocidade, o Princípio da Subsidiariedade e o Princípio da Atuação por conta própria.

Na segunda categoria, salientamos o Princípio da Especialidade e o Princípio da Confidencialidade.

O Princípio da Equivalência implica que o Estado requerido apenas estará obrigado a trocar informações fiscais se as mesmas puderem ser obtidas de acordo com as normas jurídicas vigentes nos ordenamentos internos de ambos os Estados.

Portanto, caso o Estado requerente não possa utilizar determinado meio para obter informação, no âmbito do seu ordenamento jurídico, então não a poderá obter através do mecanismo da troca de informações utilizando as normas jurídicas vigentes no Estado requerido.

Quanto ao Princípio da Reciprocidade, este permite que o Estado requerente possa obter informações do Estado requerido.

O Princípio da Subsidiariedade defende que os Estados-Membros só podem recorrer a este instrumento caso tenham esgotado todos os meios nacionais para obter as

informações pretendidas, podendo recorrer ao conceito de proporcionalidade e de razoabilidade.

O último Princípio referido neste grupo aponta para o dever que o Estado requerido tem em tratar de forma igual os pedidos de informação que lhe são solicitados. Cabe ao Estado aplicar os mesmos procedimentos administrativos e tributários e as mesmas regras, tal como o faria se estivesse em causa um procedimento estritamente interno.

O Princípio da Especialidade, relativo ao segundo grupo, determina que o Estado ao receber as informações fiscais só as pode utilizar para atingir o fim para o qual as mesmas foram requeridas.

Quanto ao Princípio da Confidencialidade, as informações fiscais transmitidas não podem ser reveladas a terceiros.

4.2.2 As principais Diretivas da União Europeia

No âmbito do Direito da União Europeia, a troca de informações fiscais tem sido regulamentada através de diferentes Diretivas, sendo que o Direito Originário não contém normas que consagrem esta modalidade de assistência mútua.

O artigo 288º do TFUE (Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia) determina que o regulamento tem carácter geral, é obrigatório em todos os seus elementos e é diretamente aplicável em todos os Estados-Membros.

No mesmo artigo o TFUE refere-se, igualmente, à diretiva como sendo o ato que «vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios».

A diretiva apenas vincula os destinatários por ela designados, os Estados-Membros, impondo aos mesmos uma obrigação de resultados.

Nesse contexto, Mota de Campos (2002) refere que a Diretiva não poderia modificar por si própria o direito nacional e alterar as situações jurídicas que ela teve em vista. Tal efeito resultaria de novas regras jurídicas em que o Estado destinatário teria de adotar na respetiva ordem interna e que, só elas, teriam o dom de originar para os particulares [...] direitos e obrigações [...].

4.2.3 A Diretiva de 1977

A Diretiva 77/799/CEE, de 19 de dezembro de 1977, foi o primeiro instrumento jurídico que consagrou a troca das informações fiscais no domínio dos impostos diretos. Na sequência da Resolução do Conselho da C.E. de 10 de fevereiro de 1975, teve como

principal objetivo incrementar a colaboração entre as administrações tributárias dos Estados-Membros, com o intuito de lutar contra a Fraude e a Evasão Fiscais.

Os Considerandos da Diretiva 77/799/CEE começam por evidenciar que a prática da Fraude e da Evasão Fiscais para além das fronteiras dos Estados- Membros conduz a perdas orçamentais e a violações do princípio da justiça fiscal, sendo ainda suscetível de provocar distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência, afetando naturalmente o funcionamento do mercado comum.

O regime jurídico consagrado pela Diretiva 77/799/CEE previa o seu âmbito objetivo (artigo 1º), as diferentes modalidades (artigos 2º a 4º), regras respeitantes ao sigilo (artigo 7º) e regras procedimentais (artigo 5º) e, ainda, limites à troca de informações fiscais (artigo 8º).

As informações fiscais previstas no artigo 1º da Diretiva 77/799/CEE referem-se aos impostos sobre o rendimento e sobre o património. O referido artigo, no nº 2, determina que são considerados impostos sobre o rendimento e o património, os impostos que incidem sobre o rendimento global, sobre o património total ou sobre elementos do rendimento ou do património, incluindo os impostos sobre os lucros provenientes da alienação de bens móveis ou imóveis, impostos sobre o montante dos salários pagos pelas empresas, assim como os impostos sobre as mais-valias.

A título informativo, entre 1979 e 2003, esta Diretiva também abrangia os Impostos Especiais de Consumo e o Imposto sobre o Valor Acrescentado.

A Diretiva em análise consagrava as seguintes modalidades de troca de informações fiscais: troca de informações mediante pedido, troca automática de informações e troca espontânea de informações.

No que se refere à troca de informações mediante pedido, prevista no seu artigo 2º, a autoridade competente de um Estado-Membro poderia solicitar a outra autoridade competente de outro Estado-Membro a comunicação de informações relativas a uma situação concreta e específica.

No entanto, mesmo recebendo esse pedido a autoridade competente do Estado-Membro podia recusar-se a fornecer a referida informação. Seria possível isto acontecer se a autoridade requerente não tivesse recorrido a todas as fontes, a todos os procedimentos nacionais, com vista à obtenção dessa informação.

Quanto à troca automática de informações (artigo 3º), salientava-se a necessidade de se realizar a referida troca não sendo, no entanto, necessário fazer um pedido prévio

desde que a mesma se referisse ao tipo de situações determinadas no âmbito do procedimento de consulta previsto no artigo 9º da mesma Diretiva.

Para que a troca automática de informações pudesse ser aplicada, era necessário que tivesse sido estabelecido um acordo prévio, bilateral ou multilateral, que estipulasse o tipo de informações sujeito a esta modalidade de troca.

Por último, consagrava-se no artigo 4º da Diretiva 77/799/CEE a troca espontânea de informações que implicava que a transmissão de determinada informação se efetuasse mediante a iniciativa própria, portanto sem necessidade de qualquer pedido prévio, de uma autoridade competente de um Estado-Membro.

As diferentes alíneas do nº 1 do referido artigo 4º estipulavam os casos em que essa troca espontânea deveria ocorrer:

a) A autoridade competente de um Estado-membro tem motivos para considerar que existe uma redução ou uma isenção anormal de impostos no outro Estado-membro;

b) Um contribuinte consegue num Estado-membro uma redução ou isenção de imposto que pode acarretar um agravamento de imposto ou a sujeição a imposto no outro Estado-membro;

c) Os negócios entre um contribuinte de um Estado-membro e um contribuinte de um outro Estado-membro, em que intervenham um estabelecimento estável desses contribuintes e que se encontrem num ou mais países diferentes, podem beneficiar de uma redução de imposto num ou noutra Estado-membro ou em ambos;

d) A autoridade competente de um Estado-membro pode suspeitar que existe uma diminuição de imposto resultante de transferências fictícias de lucros dentro de grupos de empresas;

e) Num Estado-membro, na sequência das informações comunicadas pela autoridade competente de outro Estado-membro, poderão ser adquiridas informações úteis ao estabelecimento do imposto num outro Estado-membro.

A Diretiva de 1977 também previa a modalidade de cooperação mediante a comparência de funcionários das autoridades competentes no estrangeiro. Ainda no âmbito da análise da Diretiva, é pertinente referir os limites estabelecidos quanto à troca de informações que, em resumo, correspondiam à não obrigatoriedade e à possibilidade de recusa em transmitir as informações.

Se a legislação ou a prática administrativa não permitisse a obtenção ou a utilização dessas informações do interesse do próprio Estado, as autoridades competentes dos Estados-Membros não estavam obrigadas a comunicar as informações fiscais solicitadas.

Esta recusa de transmissão e informação poderia ser aceite, caso implicasse a divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional ou de uma informação contrária à ordem pública.

É evidente que nenhum Estado-Membro estava obrigado a transmitir a informação solicitada, se a reciprocidade na troca de informações não estivesse garantida.

Ainda no contexto de carácter sigiloso das informações transmitidas, o artigo 7º da Diretiva 77/799/CEE determinava que todas as informações que são do conhecimento do Estado-membro, e com base na aplicação da presente diretiva, são consideradas secretas nesse Estado.

Assim, poder-se-á referir que a Diretiva 77/799/CEE estabeleceu as regras de base para a troca de informações entre os Estados-Membros, no domínio dos impostos diretos, com o objetivo de prevenir e combater a Fraude e a Evasão Fiscais, permitindo um correto estabelecimento dos impostos nacionais.

A Diretiva 77/799/CEE viria a ser objeto de diversas alterações, destacando-se a Diretiva 2003/93/CE do Conselho de 7 de outubro de 2003, que alargou o respetivo âmbito objetivo aos impostos sobre os prémios de seguro protegendo, deste modo, os interesses financeiros dos Estados-Membros.

A Comissão Europeia analisou as principais limitações relativas à Diretiva de 1977, na Comunicação de 27 de setembro de 2004, para prevenir e combater a práticas abusivas nos domínios financeiros e das sociedades. Além disso, na Comunicação de 31 de maio de 2006, sublinhou-se a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada, com vista a melhorar a luta contra a Fraude Fiscal.

Concluiu-se, assim, que para uma cooperação eficaz entre os Estados-Membros, as medidas constantes da Diretiva de 1977 estavam desajustadas e desadequadas.

Nesse sentido, a Diretiva 77/799/CEE foi então revogada pela Diretiva 2011/16/UE de 15 de fevereiro de 2011, que estabeleceu regras mais claras e precisas, instituindo, assim, uma cooperação administrativa mais ampla entre os Estados-Membros.

4.2.4 A Diretiva 2011/16/EU

Seguidamente, analisaremos as principais normas consagradas pela Diretiva 2011/16/EU. É fundamental referir que os principais fundamentos para a consagração do mecanismo da troca de informações entre os Estados-Membros constam dos considerandos da Diretiva 2011:

(1) [...] A mobilidade dos contribuintes, o número de operações transfronteiriças e a internacionalização dos instrumentos financeiros conhecem uma evolução considerável, dificultando o correto estabelecimento pelos Estados-Membros dos impostos devidos. [...].

(2) Assim, um Estado-Membro não pode gerir o seu sistema de tributação interno, nomeadamente no que respeita à fiscalidade direta, sem dispor de informações provenientes de outros Estados-Membros [...].

A Diretiva de 2011 consagra as normas e os procedimentos que possibilitam aos Estados-Membros trocar informações previsivelmente relevantes para a administração e para a execução da legislação nacional, respeitante aos impostos previstos no seu artigo 2º.

O artigo 1º da Diretiva de 2011 utiliza a expressão "informações previsivelmente relevantes" que se revela ser bastante ampla, tendo como principal objetivo permitir uma troca de informações o mais vasta possível.

A Diretiva de 2011 procura ainda intensificar a troca de informações fiscais, na modalidade de presença de funcionários nos serviços administrativos das autoridades competentes dos Estados-Membros, promovendo assim a realização de contactos diretos entre os responsáveis pela cooperação administrativa.

No âmbito da troca automática de informações obrigatória, a Diretiva de 2011 considera-se a modalidade mais eficaz na correta determinação dos impostos devidos, preocupando-se em fixar um núcleo de cinco categorias, destacando-se a obrigatoriedade dessa troca.

Entre as principais medidas incorporadas pela Diretiva, destacamos a extensão substancial do âmbito da cooperação administrativa em matéria de impostos e de modalidades de cooperação, a inclusão das informações na posse das instituições financeiras, a fixação de prazos para efetuar a troca de informações e ainda a troca obrigatória e automática em alguns domínios.

A possibilidade de sujeitar determinados sujeitos passivos a controlos simultâneos, quando se verifique um interesse comum ou complementar para os mesmos, é uma das principais novidades desta Diretiva, sendo para isso necessário um acordo entre os Estados-Membros.

Tendo como principal preocupação a promoção ativa da troca automática de informações enquanto futura norma Europeia para a transparência e para a troca de

informações fiscais, a Diretiva 2011/16/UE foi alterada pela Diretiva 2014/107/UE, de 9 de dezembro de 2014.

Procurando intensificar a transparência mediante o reforço dos instrumentos e dos mecanismos já criados, recentemente foi aprovada a Diretiva 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, que alterou também a Diretiva 2011/16/UE.

Um outro instrumento jurídico regulador da matéria em análise corresponde ao Regulamento de Execução (UE) 2015/2378 da Comissão, de 15 de dezembro de 2015, que fixa as normas de execução de certas disposições da Diretiva de 2011.

Assim, e para concluir, a Diretiva de 2011 foi transposta para o ordenamento jurídico nacional pelo Decreto-Lei nº 61/2003, de 10 de maio.

A Diretiva 2011/16 /UE foi alterada pela Diretiva do Conselho (UE) 2015/2376, que previa a troca automática de informações sobre as decisões fiscais transfronteiriças antecipadas.

Embora esta Diretiva tenha sido alterada várias vezes a fim de melhorar os meios que as autoridades fiscais podem utilizar para reagir a um planeamento fiscal agressivo, continua a ser necessário reforçar alguns aspetos específicos de transparência do quadro fiscal existente.

A Diretiva 2011/16/UE é alterada do seguinte modo:

1) O artigo 3º, no ponto 9 do primeiro parágrafo, a alínea a) é alterado da seguinte forma, passando a ter a seguinte redação:

"Para efeitos do artigo 8º, nº 1, e dos artigos 8º-A, 8º-AA e 8º-AB, a comunicação sistemática de informações predefinidas a outro Estado-Membro, sem pedido prévio, a intervalos regulares preestabelecidos. Para efeitos do artigo 8º, nº 1, as referências às informações disponíveis dizem respeito às informações constantes dos registos fiscais do Estado-Membro que comunica as informações, que podem ser obtidas pelos procedimentos de recolha e tratamento de informações desse Estado-Membro";

ii) no primeiro parágrafo, a alínea c) passa a ter a seguinte redação:

"Para efeitos das disposições da presente diretiva que não sejam o artigo 8º, números 1 e 3-A, e os artigos 8º-A, 8º-AA e 8º-AB, a comunicação sistemática de informações predefinidas prevista nas alíneas a) e b) do presente ponto";

iii) no segundo parágrafo, o primeiro período passa a ter a seguinte redação:

"No contexto do artigo 8º, números 3-A e 7-A, do artigo 21º, nº 2, do artigo 25º, números 2 e 3, e do anexo IV, todos os termos ou expressões em maiúsculas iniciais têm a aceção apresentada nas definições correspondentes constantes do anexo I.";

b) são aditados os seguintes pontos:

18. "Mecanismo transfronteiriço", um mecanismo relativo a mais do que um Estado-Membro ou a um Estado-Membro e a um país terceiro, se se verificar pelo menos uma das seguintes condições:

a) Nem todos os participantes no mecanismo são, para efeitos fiscais, residentes na mesma jurisdição;

b) Um ou mais participantes no mecanismo é, para efeitos fiscais, simultaneamente residente em mais do que uma jurisdição;

c) Um ou mais participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição através de um estabelecimento estável situado nessa jurisdição e o mecanismo constitui uma parte ou a totalidade da atividade desse estabelecimento estável;

d) Um ou mais participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição sem ser residente para efeitos fiscais nessa jurisdição nem criar um estabelecimento estável situado nessa jurisdição;

e) Esse mecanismo tem um possível impacto na troca automática de informações ou na identificação do beneficiário efetivo.

Para efeitos dos pontos 18 a 25 do presente artigo, do artigo 8.º-AB e do anexo IV, um mecanismo inclui também uma série de mecanismos:

19. "Mecanismo transfronteiriço a comunicar", qualquer mecanismo transfronteiriço que contenha pelo menos uma das características-chave descritas no anexo IV;

20. "Característica-chave", uma característica de um mecanismo transfronteiriço que apresenta uma indicação de um potencial risco de Evasão Fiscal, conforme consta do anexo IV;

21. "Intermediário", qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar.

Para ser intermediário, uma pessoa deve preencher, pelo menos, uma das seguintes condições adicionais:

a) ser residente, para efeitos fiscais, num Estado-Membro;

b) ter um estabelecimento estável num Estado-Membro através do qual são prestados os serviços relacionados com o mecanismo;

c) estar constituída num Estado-Membro ou ser regida pela legislação de um Estado-Membro;

d) estar registada junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria num Estado-Membro;

23. Para efeitos do artigo 8º-AB, "empresa associada", uma pessoa que esteja relacionada com outra pessoa, pelo menos, de uma das seguintes formas:

a) uma pessoa participa na gestão de outra pessoa se estiver em posição de exercer uma influência significativa sobre a outra pessoa;

b) uma pessoa participa no controlo de outra pessoa através de uma participação superior a 25 % dos direitos de voto;

c) uma pessoa participa no capital de outra pessoa através de um direito de propriedade que, direta ou indiretamente, seja superior a 25 % do capital;

d) uma pessoa tem direito a 25 % ou mais dos lucros de outra pessoa.

Se mais de uma pessoa participar, na gestão, controlo, capital ou lucros da mesma pessoa, todas as pessoas em causa são consideradas empresas associadas, conforme referido nas alíneas a) a d).

Se as mesmas pessoas participarem, conforme referido nas alíneas a) a d), na gestão, controlo, capital ou lucros de mais de uma pessoa, todas as pessoas em causa são consideradas empresas associadas.

Para efeitos do presente ponto, a pessoa que age em conjunto com outra é tratada como detendo uma participação na totalidade dos direitos de voto ou do capital social dessa entidade.

Em participações indiretas, o cumprimento dos requisitos estabelecidos na alínea c) é determinado através da multiplicação das percentagens de participação pelos sucessivos níveis. Considera-se que uma pessoa que detenha mais de 50 % dos direitos de voto detém 100 %.

São considerados uma única pessoa, um indivíduo, o seu cônjuge e os seus parentes na linha reta ascendente ou descendente.

24. "Mecanismo comercializável", um mecanismo transfronteiriço concebido, comercializado, pronto a aplicar ou disponibilizado para aplicação;

25. "Mecanismo personalizado", qualquer mecanismo transfronteiriço que não seja um mecanismo comercializável.

CAPÍTULO VI – ZONA FRANCA DA MADEIRA

Criada na década de 1980, a Zona Franca da Madeira, apresentava como objetivo primordial a criação e a atração de investimento no referido arquipélago aquando da entrada de Portugal na União Europeia.

Em plena integração de Portugal na Comunidade Económica Europeia na década de 80, a nível económico, este arquipélago apresentava-se com grandes fragilidades e dependências, carências básicas no que se refere à falta de mão-de-obra adequada e à insignificante dimensão do mercado interno o que conduziu à criação de uma política económica "desenvolvimentista" caracterizada por medidas fiscais mais flexíveis e benéficas. (Costa, Francisco, 2014)

A Zona Franca da Madeira, ou CINM- Centro Internacional de Negócios apresentava inicialmente quatro áreas de investimento diferentes, a saber, a Zona Franca Industrial, os serviços Financeiros, os serviços Internacionais e o Registo Internacional de Navios. Estas quatro áreas revelaram-se de grande aposta, na medida em que se pretendia valorizar ao máximo as características da ilha, a sua localização geográfica e a sua estabilidade política.

O Centro Internacional de Negócios da Zona Franca da Madeira foi sujeito a várias alterações legislativas durante a sua vigência, o que levou a uma instabilidade legislativa, impedindo, a sua capacidade competitiva.

Entre 1980 e 2011 o Centro Internacional de Negócios foi alvo de três diferentes regimes de auxílios fiscais. Ao que se apurou, o primeiro regime de auxílios de Estados concedido à Região Autónoma da Madeira teve lugar em 1987, resultado de negociações com a Comissão Europeia. Neste sentido, foi criado um centro de serviços financeiros, um centro de serviços internacionais, uma zona franca e um registo marítimo internacional. No artigo 33.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais podemos observar a influência deste regime.

No Regime II, terá desaparecido o pilar financeiro, nomeadamente os Serviços Financeiros, dado que a OCDE e o Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas terão considerado este pilar como prejudicial e que tinha sido autorizado pelo auxílio de Estado N222/A/2002 e N222/B/2002, e aprovado pelo Decreto-Lei n.º 163/2003 de 24 de julho.

Quanto ao Regime III, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 13/20085 de 18 de janeiro, terá vigorado entre 2007 e 2013. Focou a sua estratégia de desenvolvimento nos três vetores presentes no antigo Regime II nomeadamente nos Serviços Internacionais, no Registo Internacional de Navios e na Zona Franca Industrial.

A Zona Franca da Madeira, desde o seu surgimento, já apresentou três regimes fiscais distintos, sendo que, neste momento, se encontra em elaboração um quarto regime que depende, neste momento, de opções político-financeiras.

1. Regimes Fiscais na Madeira

1.1. Regime I

A primeira negociação com a Comissão, no âmbito do regime de auxílios financeiros e fiscais para a Zona Franca da Madeira, ocorreu em 1987. Ficou definido que o Centro Internacional de Negócios da Madeira seria composto por um centro de serviços financeiros, um centro de serviços internacionais, uma zona franca industrial e um Registo marítimo internacional (Auxílio estatal N204/86 – carta SG (87) D/6736 de 23/5/1987 e Auxílio Estatal E 13/91).

Nessa altura, esse regime, constava do artigo 41.º do Estatuto de Benefícios Fiscais. Segundo Barreira (1991), os principais benefícios fiscais estipulados eram os seguintes: Isenção quanto a juros pagos por entidades instaladas nas Zonas Francas aos seus sócios; Isenção quanto aos lucros distribuídos por sociedades nas Zonas Francas aos seus sócios; Isenção quanto aos rendimentos pagos por entidades instaladas nas Zonas Francas resultantes de know-how, da assistência técnica e da propriedade industrial e Isenção, até 31 de dezembro de 2011, dos rendimentos derivados do exercício de atividades desenvolvidas nessas zonas por parte das entidades aí instaladas, em sede de IRC.

1.2. Regime II

Em vigor de 2003 a 2006, este regime teve como prazo para produção de efeitos o final de 2011. Este regime constava, desta vez, do artigo 34.º do Estatuto de Benefícios Fiscais e foi autorizado pela Comissão através dos Auxílios estatais n.º N222/A/2002 e N222/B/20002.

A nível interno, este regime foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 163/2003, de 24 de julho. Neste referido regime, a Comissão refere a Zona Franca Industrial, os Serviços Internacionais e um Registo Marítimo Internacional como componentes da CINM. Importante será referir a exclusão dos serviços financeiros, setor considerado prejudicial tendo em conta os princípios da OCDE e os do Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas.

Ao contrário do regime anterior passou-se a tributar as sociedades licenciadas na Zona Franca da Madeira entre 1 de janeiro de 2003 e 31 de dezembro de 2006. Foi assim determinado que, em sede de IRC, nos anos de 2003 e 2004 a taxa seria de 1%.

De 2005 a 2006 seria de 2% sendo que de 2007 a 2011 seria de 3%, como resulta do Decreto-Lei n.º 163/2003, de 24 de julho.

De acordo com o mesmo diploma legal as entidades que desejassem beneficiar deste regime deveriam contemplar um dos seguintes requisitos:

- Criação de um até cinco postos de trabalho nos seis primeiros meses de atividade e realização de um investimento mínimo de 75000 euros na aquisição de ativos fixos, corpóreos ou incorpóreos, nos dois primeiros anos de atividade;

- Criação de seis ou mais postos de trabalho nos primeiros meses de atividade.

Tendo como referência os requisitos acima identificados, verificou-se uma outra mudança deste regime que define plafonds limitativos dos benefícios em função do número de postos de trabalho criados, a saber:

Criação de 1 até 2 postos de trabalho-1 500 000 euros;

- Criação de 3 até 5 postos de trabalho-2 000 000 euros;

- Criação de 6 até 30 postos de trabalho-12 000 000 euros;

- Criação de 31 até 50 postos de trabalho- 20 000 000 euros;

- Criação de 51 até 100 postos de trabalho- 30 000 000 euros;

- Criação de mais de 100 postos de trabalho- 125 000 000 euros.

Relevante será ainda referir que as entidades poderão beneficiar de uma dedução de 50 % à coleta de IRC caso continuem atividades industriais. Para isso, terão de satisfazer, pelo menos, duas das seguintes condições:

- Inovações tecnológicas a nível dos produtos;

- Métodos de fabrico ou organização da gestão;

- Implantação de novas atividades de elevado valor acrescentado;

- Utilização de recursos humanos altamente qualificados;

- Melhoria das condições ambientais;

Criação de emprego (pelo menos 15 novos postos de trabalho mantidos durante um período mínimo de 5 anos).

1.3. Regime III

Introduzido pelo Decreto-Lei nº13/2008 de 18 de janeiro e encontrando-se em vigor desde 1 de janeiro de 2007 até 31 de dezembro de 2013, o terceiro regime aplica-se às

entidades que se licenciem neste período, prevendo como data final para a produção de efeitos o dia 31 de dezembro de 2020.

À semelhança do anterior regime, prevê-se que a CINM seja constituída por uma ZFI (Zona Franca Industrial), um Centro de Serviços Internacionais e um Registo Marítimo Internacional, sendo que os serviços financeiros continuam excluídos.

No que se refere às taxas de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas aplicáveis aos beneficiários, observa-se um aumento que se caracteriza da seguinte maneira:

- 2007-2009 – 3%
- 2010-2012 – 4%
- 2013-2020 – 5%

Será igualmente possível aceder a uma dedução de 50% da coleta para as entidades que prossigam atividades industriais e que preencham pelo menos duas das seguintes condições:

- Modernização da economia da Região, nomeadamente através da inovação tecnológica de produtos e de processos de fabrico ou de modelos de negócio;
- Diversificação da economia regional, nomeadamente através do exercício de novas atividades de elevado valor acrescentado;
- Contratação de recursos humanos altamente qualificados;
- Melhoria das condições ambientais;
- Criação de, pelo menos, 15 postos de trabalho que deverão ser mantidos durante um período mínimo de cinco anos.

De acordo com o n.º 2 do artigo 36.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, para as entidades beneficiarem do regime especial, devem observar um dos seguintes requisitos de elegibilidade:

- Criação de um a cinco postos de trabalho nos seis primeiros meses de atividade e realização de um investimento mínimo de 75 mil euros na aquisição de ativos fixos, corpóreos ou incorpóreos, nos dois primeiros anos de atividade; ou
- Criação de seis ou mais postos de trabalho nos seis primeiros meses de atividade.

Em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o limite máximo de matéria coletável objeto do benefício fiscal depende do número de postos de trabalho criados pelo beneficiário, de acordo com os seguintes dados:

- 2 milhões de euros pela criação de 1 a 2 postos de trabalho;

- 2,6 milhões de euros pela criação de 3 a 5 postos de trabalho;
- 16 milhões de euros pela criação de 6 a 30 postos de trabalho;
- 26 milhões de euros pela criação de 31 a 50 postos de trabalho;
- 40 milhões de euros pela criação de mais de 51 a 100 postos de trabalho;
- 150 milhões de euros pela criação de mais de 100 postos de trabalho.

As entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira, podem exercer atividades económicas relacionadas com:

- Agricultura e produção animal;
- Pesca, aquicultura e serviços relacionados;
- Indústrias transformadoras;
- Produção e distribuição de eletricidade, gás e água;
- Comércio por grosso;
- Transportes e comunicações;
- Atividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas;
- Ensino superior, ensino para adultos e outras atividades educativas;
- Outras atividades de serviços coletivos.

CAPÍTULO VII - ESTUDO CASO

1. Metodologia e método da investigação

Thorpe e Lowe (1999) referem que existem duas abordagens que podem ser assumidas pelos pesquisadores: a dos Métodos Qualitativos e a dos Métodos Quantitativos.

Esta pesquisa segue uma abordagem quantitativa que, segundo (Richardson 1999, p. 70), "o método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas".

Relativamente à pesquisa, quanto aos objetivos, este estudo segue uma pesquisa descritiva, uma vez que, as pesquisas descritivas têm como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenómeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis, (Gil 1999).

Neste caso, pretende-se determinar quais são os benefícios fiscais e não fiscais das Zonas Francas da Europa, o motivo que leva uma empresa a fixar-se nessa localidade em vez de continuar no seu próprio país de residência.

Para a elaboração do estudo empírico foram utilizados dados secundários, provenientes essencialmente dos *sites* oficiais de cada Zona Franca, de consultoria, nomeadamente: PWC, KPMG, EY e a HEALYCONSULTANTS, da União Europeia (europa.eu), bem como a utilização de teses e artigos, de modo a obter dados referentes aos benefícios de cada Zona Franca.

A parte empírica foi dividida em dois grandes pontos: o primeiro referente às Zonas Francas da Europa, que obtiveram um prémio distinguido pela Global Free Zones of the Year 2017 (anexo 1), o segundo ponto, as Zonas Francas da Europa, as quais detêm uma maior área, em hectares, com base na lista da Comissão Europeia de 17 novembro de 2017 (anexo 2), referente às Zonas Francas dos Estados Membros, que estão em funcionamento.

Para determinar a metodologia é importante referir que este estudo, segue um estudo caso, sendo que, e segundo (Yin 2001) citado por (Oliveira 2011), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo dos factos objetos de investigação, permitindo um amplo e pormenorizado conhecimento da realidade e dos fenómenos pesquisados.

Tal como já foi referido na metodologia, este capítulo serve essencialmente para percebermos melhor quais são as vantagens fiscais e não fiscais das Zonas Francas da

Europa. De modo a ficar mais focalizado, foi dividido em duas partes, a primeira vamos focar nas Zonas Francas da Europa que adquiriram um prémio em 2017 e o segundo grande ponto, salientar as Zonas que detêm uma maior área, em hectares, com base na lista da Comissão Europeia de 17 novembro de 2017.

2. Zonas Francas da Europa distinguidas pelo prémio da Global Free Zones of the Year 2017

Segundo a Global Free Zones of the Year 2017, cinco países foram distinguidos, a saber, a Polónia, a Lituânia, a Espanha, o Reino Unido e a Croácia. Nos seguintes subtemas, vamos referir quais são as características e vantagens que as mesmas Zonas obtiveram.

2.1 Zonas Francas da Polónia

A Polónia apresenta três Zonas Francas no ranking (Global Free Zones of the Year 2017):

- **Katowice Special Economic Zone** (Vencedor geral (vencedor – Europa); Prémio de desenvolvimento de clusters)
- **Pomeranian Special Economic Zone** (Vencedor geral (altamente elogiado – Europa); Prémio Aftercare Services; Prémio para a colaboração transfronteiriça; Prémio de acesso a Finanças)
- **Łódz Special Economic Zone** (Vencedor – Prémios PME (Europa); Start-up Support); Prémio Marketing Digital Awards.
- **Starachowice Special Economic Zone** (Prémio de colaboração académica); Prémio “Global Free.

Após uma longa pesquisa, principalmente nos sites oficiais das Zonas Francas é de apontar como principais benefícios fiscais, a redução do IRC nestas Zonas, tal como é visível na tabela 6.

Polónia	IRC (19%)
<i>Katowice Special Economic Zone</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Redução de 25 a 55%
<i>Pomeranian Special Economic Zone</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Pomorskie, Zachodniopomorskie e Kujawsko-Pomorskie -> redução de 35-55% Wielkopskie -> 25-45% Lubelskie de 50- 70%
<i>Łódz Special Economic Zone</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Redução de 35% para as grandes empresas; • Redução de 45% para médias empresas; • Redução de 55% para pequenas empresas
<i>Starachowice Special Economic Zone</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Isenção de 10, 12 ou 15 anos

Tabela 6: Vantagens fiscais (IRC) das Zonas Francas da Polónia. Adaptado do anexo 1

Como benefícios não fiscais, podemos referir a boa localização de todas estas Zonas, bem como a qualificação dos funcionários, informações essas retiradas dos sites oficiais.

Cada Zonas Franca têm uma especialização específica, e a tabela 7 apresenta-nos quais são essas especializações, neste caso em particular.

Zonas Francas	Especialização
<i>Katowice Special Economic Zone</i>	Automóvel
	Vidro
	Aço
	Eletrónica
<i>Pomeranian Special Economic Zone</i>	Papel
	Máquinas
	Construção naval
	Eletrodomésticos
<i>Łódz Special Economic Zone</i>	Produtos farmacêuticos e de beleza
	Centros de serviços partilhados
	Metais
<i>Starachowice SEZ</i>	Automóvel
	Cerâmica

Tabela 7: Especialização das Zonas Francas da Polónia. Adaptado do anexo 1

Após uma análise atenta do gráfico 1, é de referir que a Katowice Special Economic Zone e a Łódz Special Economic Zone são as duas Zonas Francas que têm um maior número de empresas. A primeira apresenta empresas tais como a Opel

Manufacturing Poland, NGK CERAMICS POLSKA e Kronospan OSB e a segunda a Procter and Gamble, BSH Sprzęt Gospodarstwa Domowego e a Indesit Company Polska.

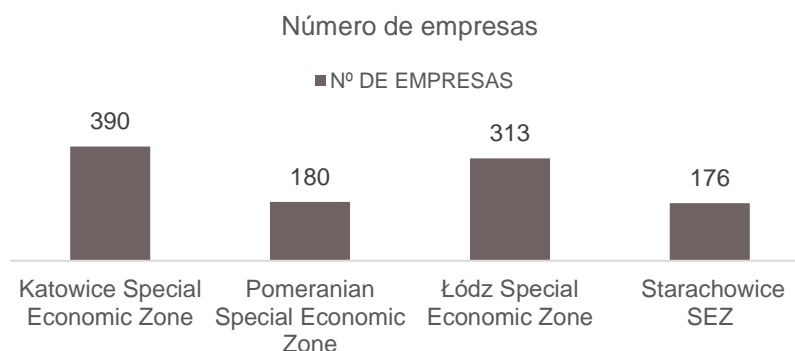


Gráfico 1: Número de empresas nas Zonas Francas da Polónia. Adaptado do anexo 1

Podemos ainda referir que estas Zonas Francas têm no seu total 146 839 funcionários, gráfico 2, sendo que a maior em termos de número de funcionários encontra-se nas duas Zonas Francas, já enunciadas.

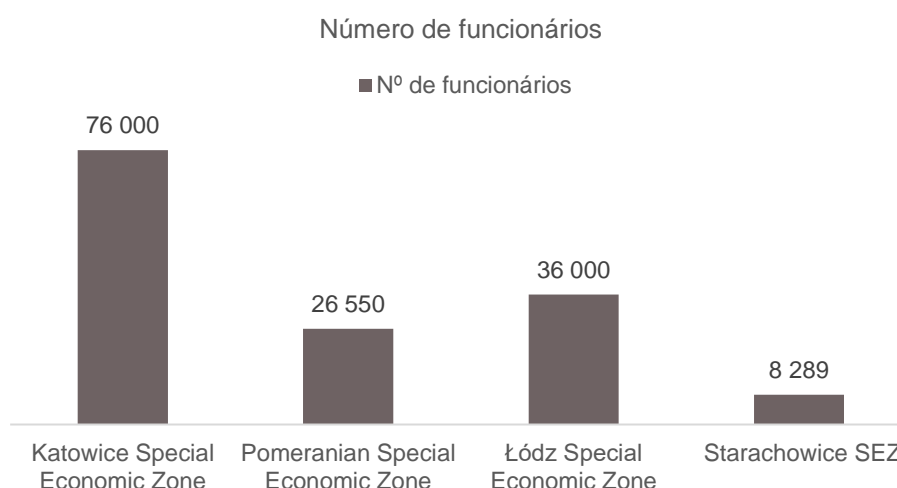


Gráfico 2: Número de funcionários nas Zonas Francas da Polónia. Adaptado do anexo 1

2.2 Zonas Francas da Lituânia

A Lituânia apresenta duas Zonas Francas no ranking (Global Free Zones of the Year 2017):

- **Kaunas Free Economic Zone** (Prémio de aumento da conectividade– SMEs – Europa)
- **Klaipeda Free Economic Zone** (Prémio de lançamento rápido; Eficiência energética; Contribuição para a economia nacional)

Lituânia**IRC (15%)**

<i>Kaunas Free Economic Zone e a Klaipeda Free Economic Zone</i>	<ul style="list-style-type: none"> • 0% nos primeiros 10 anos • 7,5% do imposto dos 10 até 15 anos
--	--

Tabela 8: Vantagens fiscais (IRC) das Zonas Francas da Lituânia. Adaptado do anexo 2

Relativamente aos benefícios fiscais alusivos ao imposto sobre o rendimento coletivo, as empresas que se fixarem na Lituânia não pagam imposto nos primeiros 10 anos e entre os 10 e 15 anos só pagam 7,5% do imposto em vigor no país (tabela 8).

A tabela 9 mostra-nos as especializações destas duas Zonas Francas.

Zonas Francas	Especialização
<i>Kaunas Free Economic Zone</i>	Automação industrial
	Armazenagem e logística
	Preparações farmacêuticas
<i>Klaipeda Free Economic Zone</i>	Placas isolantes
	Plásticos e produtos químicos
	Processamento de comida
	Logística de valor agregado
	Veículos elétricos e componentes
	Estruturas metálicas offshore e grandes

Tabela 9: Especialização das Zonas Francas da Lituânia. Adaptado do anexo 2

Pelo gráfico 3 e 4 conseguimos perceber que apesar de Klaipeda deter mais empresas e mais funcionários do que a Kaunas, esta última apresenta um maior número de funcionários por empresa, o que é de evidenciar a maior dimensão destas empresas. Podemos ainda referir, pela pesquisa obtida, que Klaipeda apresenta empresas como a Continental, Chemsys, Hella et, e a Zonas Franca de Kaunas empresas como a Yazaki, Albright, Retal, etc.

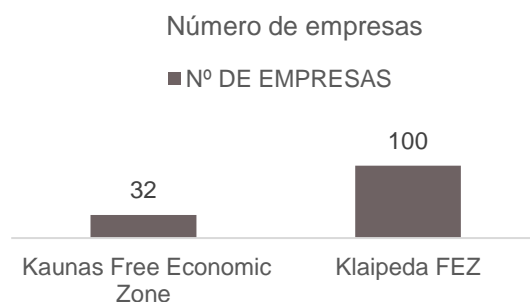


Gráfico 3: Número de empresas nas Zonas Francas da Lituânia. Adaptado do anexo 2

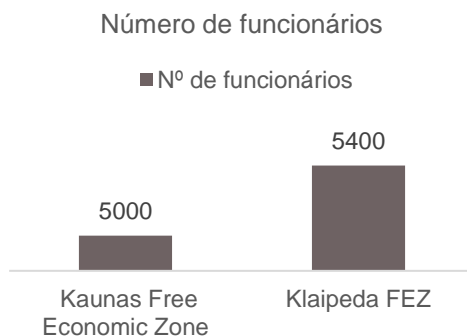


Gráfico 4: Número de funcionários nas Zonas Francas da Lituânia. Adaptado do anexo 2

2.3 Zonas Francas da Letónia

A Letónia apresenta duas Zonas Francas no ranking (Global Free Zones of the Year 2017):

- **Freeport of Ventspils** (FDI Intelligence and logistics)
- **Rezekne Free Economic Zone** (Year Award - empresa metalúrgica)

Após muita pesquisa relativa aos benefícios fiscais, conseguimos perceber que as Zonas Francas na Letónia têm uma tributação de 3%, relativamente aos rendimentos coletivos (tabela 10).

Letónia	IRC (20%)
Freeport of Ventspils Rezekne Free Economic Zone	• 3%

Tabela 10: Vantagens fiscais (IRC) das Zonas Francas da Letónia. Adaptado do anexo 3

Como benefícios não fiscais, podemos referir a boa localização de todas estas Zonas, bem como a qualificação dos funcionários, informações essas retiradas dos sites oficiais.

Cada Zonas Franca têm uma especialização específica, sendo estas representadas pela tabela 11.

Zonas Francas	Especialização
<i>Freeport of Ventspils</i>	Empresas de manufatura
	Produtos petrolíferos
	Infraestrutura de fabricação personalizada
	Telecomunicações
	Engenharia
<i>Rezekne Free Economic Zone</i>	Metalúrgica
	Madeira
	processamento de produtos de carne de alta qualidade

Tabela 11: Especialização das Zonas Francas da Letónia. Adaptado do anexo 3

Podemos ainda referir que existe 59 empresas na Zona Franca de Rezekne, empresas essas como a Diana Candles Lars Olesen, EUROLCDs e a FROLI Báltico etc, sendo que estas empresas possuem 2300 funcionários. Relativamente ao Freeport of Ventspils possui cerca de 1500 funcionários.

2.4 Zonas Francas da Espanha

Apesar da Espanha apresentar várias Zonas Francas no ranking (Global Free Zones of the Year 2017) apenas a Zona Franca de Vigo detém o prémio na categoria da empresa mais inovadora do ano SPECIALISMS AWARDS.

No que toca aos benefícios fiscais, a taxa de IRC praticada vai depender do tipo de negócio a implementar na Zona Franca de Vigo. Segundo a informação facultada, quanto maior for a diferenciação do negócio, maior será o incentivo fiscal. Sabemos que a taxa de IRC praticada na Espanha é de 25%.

Todavia, relativamente aos benefícios não fiscais, podemos referir como fator importante a boa localização nesta Zona Franca, bem como a qualificação dos funcionários, informações essas retiradas dos sites oficiais.

A Zona Franca de Vigo não é diferente das outras, uma vez que possui algumas especificações que estão indicadas na tabela 12.

Zonas Francas	Especialização
<i>Zona Franca de Vigo</i>	Atividade do setor bancário.
	Indústrias de pedra natural esculpida e serrada.
	Vestuário.

Tabela 12: Especialização das Zonas Francas da Espanha. Adaptado do anexo 3

Esta Zona Franca, pelo que conseguimos apurar, tem cerca de 660 empresas como o BANCO POPULAR ESPAÑOL, ACP PIEDRAS e a SL ADOLFO DOMINGUEZ, SA e conta com 21.900 funcionários.

2.5 Zonas Francas do Reino Unido

O Reino Unido apresenta uma Zona Franca no ranking (Global Free Zones of the Year 2017), que é a Birmingham Enterprise Zone, obtendo o prémio Aftercare Services Award.

É aplicada ao Reino Unido uma isenção da taxa de IRC e IVA às empresas que se localizarem nas Zonas Francas, sendo assim um benefício fiscal.

Novamente, no que toca aos benefícios não fiscais, podemos referir a boa localização, bem como a qualificação dos funcionários nesta Zona Franca, informações obtidas de sites oficiais.

A tabela 13 apresenta as especializações características desta Zona Franca.

Zonas Francas	Especialização
<i>Birmingham Enterprise Zone</i>	Negócios e Serviços Financeiros
	TIC
	Indústrias criativas
	Média digital
	Farmacêutica e Saúde

Tabela 13: Especialização das Zonas Francas do Reino Unido. Adaptado do anexo 3

No que se refere ao número de empresas esta zona detém 30, tais como a GKN, MOOG, Eurofins e a SAIC, e tem como ambição criar 40 000 empregos ao longo da sua vida.

2.6 Zonas Francas da Croácia

A Zona Franca da Croácia está presente no ranking (Global Free Zones of the Year 2017), a Industrial Zone of Pleternica com o prémio de Start-up Support.

Como benefícios fiscais, conseguimos perceber que nos primeiros 10 anos, as empresas não pagam impostos sobre o rendimento coletivo, e entre os 10 e 16 anos só pagam 50% da taxa de IRC que esteja a vigorar, no momento (tabela 14).

Croácia**IRC (18%)**

*Kaunas Free Economic Zone e a
Klaipeda Free Economic Zone*

- 0% nos primeiros 10 anos
- 50% do imposto dos 10 até 16 anos

Tabela 14: Vantagens fiscais (IRC) das Zonas Francas da Croácia. Adaptado do anexo 4

Como benefícios não fiscais novamente podemos referir a excelente localização, bem como a qualificação dos funcionários presentes nesta Zona.

Os dados relativos à especialização desta Zona Franca, são apresentados na tabela 15.

Zonas Francas**Especialização**

Industrial Zone of Pleternica

- Processamento de madeira
- Processamento de metal
- Indústria agroalimentar
- Vinho

Tabela 15: Especialização das Zonas Francas da Croácia. Adaptado do anexo 4

Podemos ainda referir que esta Zona Franca detém 698 empresas como a Kutjevo, Lipik Glas, DLEDS e a Mikado- Chocolate e conta com um total de 21 100 funcionários.

3. As Zonas Francas da Europa com maior dimensão por Estado Membro, segundo a lista da Comissão Europeia de 17 novembro de 2017.

3.1 Os países com maiores Zonas Francas (dimensão).

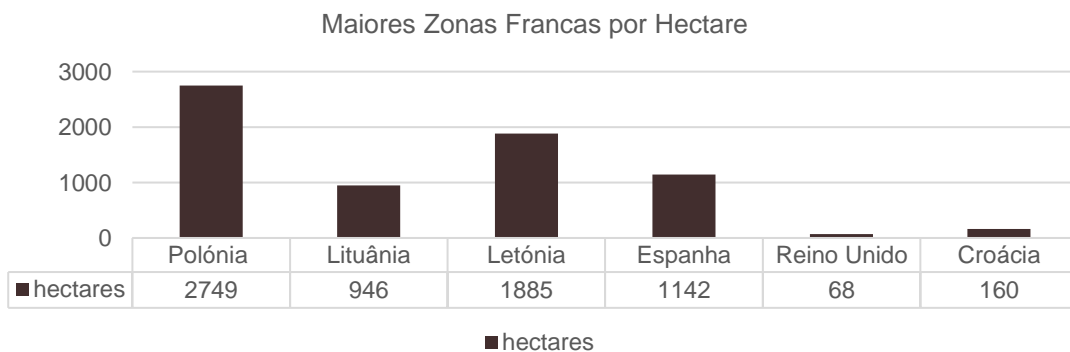


Gráfico 5: Maior Zona Franca por Hectare, na União Europeia. Adaptado do anexo 5 e 6

Após a análise do gráfico 5, verificamos que a Polónia apresenta uma maior área com 2749 hectares no total, de seguida a Letónia com 1885 ha, a Espanha e a Lituânia que apresentam valores de 1142 ha e 946 ha respetivamente. As Zonas que apresentam uma menor área são a Croácia com 160 ha e o Reino Unido com 68 ha.

3.2 Os países com maior taxa de IVA na União Europeia

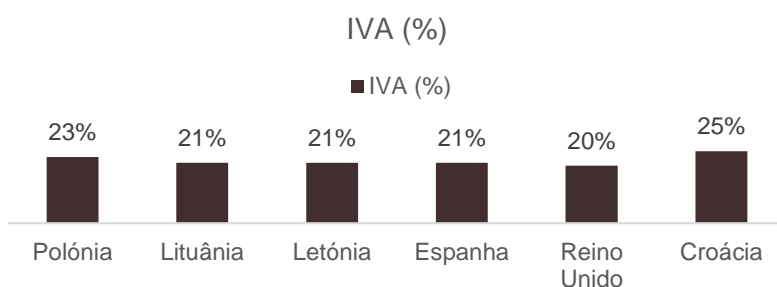


Gráfico 6: Países com maior taxa de IVA (%). Adaptado do anexo 5 e 6

É também importante estudar o IVA (imposto sobre o valor acrescentado) dos países representados no Gráfico 6. Assim, verificamos que a Croácia apresenta uma maior taxa de IVA, 25%, de seguida a Polónia com 23%. A Lituânia, a Letónia e a Espanha com 21%. O país em estudo que apresenta uma menor taxa de IVA é o Reino Unido com 20%.

3.3 A Zona Franca da Madeira em comparação com as restantes Zonas Francas da Europa

Segundo a lista de países das Zonas Francas que constam na lista da Comissão Europeia de 17 novembro de 2017, iremos neste ponto fazer a caracterização dos outros regimes fiscais mais favoráveis existentes em outros países da União Europeia.

Verificamos desde já que nas Zonas Francas da Itália, Bulgária, Roménia, Chipre, Dinamarca e Grécia, o valor da sua taxa de IRC não difere relativamente à taxa apresentada pelos países anfitriões.

De salientar, ainda, que a Zona Franca de Malta é a que mais se assemelha à Zona Franca da Madeira, a nível administrativo, fiscal e geográfico. Além disso apresenta a mesma taxa de IRC de 5%.

O facto de Malta ter entrado na União Europeia em 2004 e ter aderido ao Euro em 2008, fez com que este país fosse mais atrativo para os investidores, daí decidirem deslocalizar os seus negócios para a Malta tendo em conta o sistema fiscal vantajoso para as empresas.

Apresenta um sistema fiscal atrativo, muito parecido com a Zona Franca da Madeira, pois aposta sobretudo nas áreas:

- Modernização de Infraestrutura de telecomunicações;
- Atividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados;
- Força de trabalho altamente qualificada e especializada;
- Localização geográfica estratégica;
- Ambiente político estável;
- Sistema tributário extremamente atraente (IRC=5%);
- Custos relativamente baixos para o registo de empresas;
- Ambiente de negócios amigável.

Como regime fiscal mais favorável, podemos referir a Zona Franca de Barcelona, existindo uma vantagem significativa sobre a concorrência: uma das mais baixas taxas de IRC. Vejamos, abaixo, um levantamento das demais vantagens que a Zona Franca de Barcelona oferece relativamente à concorrência:

- Em vez da habitual taxa de IRC de 25-30% em Espanha, as empresas aprovadas pagam uma taxa de imposto de 4%;
- O imposto IVA, difere pela sua taxa mais baixa (5%) em comparação com as restantes Zonas Francas da Europa.

No que diz à Zona Franca da Letónia (Liepaja Special Economic Zone) e à Zona Franca de França (Zona Franca de Verdon - Port de Bordeaux) e pela informação obtida, existe uma dedução no IRC para os investimentos. As percentagens deduzidas podem chegar aos 80%.

Relativamente à Lituânia, verifica-se uma isenção de IRC nos primeiros 10 anos, já entre os 10 e os 15 anos pode-se verificar uma dedução no IRC, em que as percentagens deduzidas podem chegar aos 7,5%, valor bem abaixo do que se verificou nas Zonas Francas da Letónia e da França.

De acordo com informação recolhida nos sites oficiais nas Zona Franca do Luxemburgo, Reino Unido e Alemanha existe uma vantagem significativa sobre a concorrência: completa isenção da taxa de IRC.

Por fim, as Zonas Francas com maior taxa de IRC podemos referir a Eslovénia com 10%, a Croácia com 15%, de seguida a República Checa com 19%, a Estónia e a Finlândia com 20%, valores bem superiores ao que se verificam na Zona Franca da Madeira.

Em breve síntese, pode dizer-se que os regimes fiscais mais favoráveis estão localizados em Espanha, Luxemburgo, Reino Unido e Alemanha onde existe uma tributação mais baixa, ou até mesmo isenta, em sede de IRC. Além disso, referimos estas zonas pela sua boa localização, sendo umas das maiores áreas disponíveis para investimento por hectare, com avanço tecnológico e boa qualificação dos seus funcionários.

Relativamente à Zona Franca da Madeira, podemos concluir que há falta de estabilidade, sendo fundamental torná-la mais competitiva. Caso contrário, as perspetivas de futuro são pouco animadoras, prevendo-se o declínio gradual, igual ao que se assistiu nos últimos anos, havendo assim o risco dos investidores se deslocarem para áreas mais atrativas.

CAPÍTULO VIII - CONSIDERAÇÕES FINAIS

A extensão dos Paraísos Fiscais que se faz sentir à escala mundial, é extremamente prejudicial, na medida em que estes permitem proteção, sigilo, ocultação e impunidade, devido aos seus benefícios fiscais, económicos e sociais, facto que conduz a um aumento de casos fraudulentos e possibilitam a integração de grupos de criminalidade organizados internacionalmente.

No entanto, até que se obtenha maior sucesso neste combate e luta, não se pode responsabilizar os empresários que olham para os Paraísos Fiscais e para as Zonas Francas como uma oportunidade mais lucrativa e segura para gerir os seus ativos. Por isso, são cada vez mais numerosas as empresas que recorrem a offshores.

Os investidores podem, assim, escolher as Zonas Francas consoante as suas necessidades e o tipo de negócio que pretendam implementar. Assim sendo, concluímos que tudo é visto como manobra, esquemas e políticas de gestão que têm como único objetivo a fuga aos impostos.

Contudo, estas Zonas Francas também são extremamente importantes para a dinamização de certas localidades, pois vão promover um aumento de emprego, uma melhoria das condições de vida, uma maior visibilidade do país em termos sociais e económicos e conseqüentemente o crescimento do PIB do próprio país.

Atendendo ao estudo feito, podemos reafirmar que as zonas de baixa tributação são, sem dúvida, um elemento muito controverso ao nível da organização mundial, nos setores financeiro, económico, comercial e político.

Neste contexto, foram apresentadas algumas zonas de baixa tributação, assim como as características gerais de cada uma delas, com o objetivo de lhes proporcionar maiores benefícios fiscais.

No que se refere aos objetivos desta investigação, a principal motivação foi compreender o conceito de Zonas Francas e de Paraísos Fiscais, as suas características, os benefícios que se podem obter a nível mundial e os prejuízos que acarretam no sistema económico, financeiro e social.

Além disso, aprofundou-se outras temáticas relacionadas com as Zonas Francas, abrindo assim um leque de hipóteses para outros estudos, o tipo de operações que se pode fazer nas referidas zonas, os benefícios e prejuízos que advém em cada tipo de operações.

Foi igualmente feito um estudo relativo aos regimes fiscais em vigor nas Zonas Francas da Europa e as motivações das empresas que deslocam as suas sedes para essas zonas. No caso de Portugal foi apresentada, em especial, a Zona Franca da Madeira.

Também foram analisados os diversos tipos de operações mais comuns, os offshore bem como os crimes associados à utilização abusiva dos Paraísos Fiscais como por exemplo, o branqueamento de capitais.

Quanto às limitações, este trabalho deparou-se com alguma escassez de informação e casos práticos, uma vez que se trata de um tema bastante polémico a nível de política internacional. Existem sim, alguns artigos sobre case-study (estudos de caso) de operações que se basearam em Zonas Francas / Paraísos Fiscais, mas que apenas fazem a ponte entre o(s) enquadramento(s) fiscal(ais) e os procedimentos da operação, isto é, analisam a legalidade de determinada operação, nunca conseguindo determinar com exatidão, o esquema completo da operação offshore.

Outra grande dificuldade revelada foi o contacto através de telefone/email, de forma a conseguir informações privilegiadas sobre as Zonas Francas, com o objetivo de garantir uma maior clareza e enriquecimento no que concerne esta dissertação.

Concluimos assim, que existe várias Zonas Francas na Europa com incentivos fiscais apelativos, exigindo menos burocracias, zonas essas que rumam ao sucesso de qualquer empresa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMADO, J. D. (1989). Free Industrial Zones: Law and Industrial Development in the New International Division of Labor. U. Pa. J. Int'l Bus. L., 11, 81.
- AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.) Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisão, 2002.
- BARREIRA, Rui – Problemas do regime fiscal da Zona Offshore da Madeira in Revista Fisco, Lisboa, Edições Jurídicas, V.33, (1991) 18-21
- Braz, M. P. (2010). Sociedades Offshore e Paraísos Fiscais. Lisboa: Petrony.
- Brittain-Catlin, W. (2006). Offshore: The dark side of the global economy. New York: Farrar, Straus and Giroux.
- Comissão Europeia. Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (2013/2014).
- Comissão Europeia. Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiras a comunicar (2017).
- DOGGART, Caroline (2003), Paraísos Fiscais, Vida Económica, 3ª edição.
- Diniz, E., & Sarmento, J. M. (2012). A Zona Franca da Madeira é um “Off-shore”? Revista Portuguesa De Contabilidade, 2(6), 255–268.
- Dourado, A. P. (2017). Governação Fiscal Global. Coimbra: Edições Almedina SA.
- EASTERBY-SMITH, M.; THORPE, R.; LOWE, A. Pesquisa gerencial em administração. São Paulo: Pioneira, 1999.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. Normas antielisão, 2005
- Ferreira, A. M. R. (2011). Paraísos Fiscais: Novos Desafios e Ameaças. Revista Da Associação Portuguesa de Sociologia, 2, 298–322.
- FIAS. (2008). Special Economic Zones.
- Francisca Vilhena Loio. Ensaio escrito sobre a Ação 3 do BESP, 2019.
- Francisco Costa, “A criação da Zona Franca e a adesão à CEE: sua compatibilização e implicações no processo de desenvolvimento da Região” (2014)
- GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HEYWOOD, R (2000), ‘Free Zones in the Modern World’ WEPZA.
- HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão. São Paulo: Saraiva, 1997.
- Jackson, J. K. (2010). The OECD Initiative on Tax Havens.
- KPMG, S. (2008). A Competitividade Fiscal da Região Autónoma da Madeira.

- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (1993) – Evasão e Fraude Fiscal Internacional.
- In
- LOJA, J. (2014). Zona Franca Da Madeira. O Regime Fiscal do Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM) - Impacto dos benefícios fiscais ao investimento.
- Madureira, A. M. P. V. G. de. (2015). O regime nacional de Participation Exemption : análise crítica. Universidade do Porto.
- MARINS, James. Elisão Tributária e sua Regulação. São Paulo: Dialética, 2002.
- MARINS, James. Evasão e Elisão Tributária e sua Regulação. São Paulo: Dialética, 2002.
- MOTA DE CAMPOS, João - Manual de Direito Comunitário. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- OECD/EUIPO (2018), Trade in Counterfeit Goods and Free Trade Zones: Evidence from Recent Trends, OECD Publishing, Paris/EUIPO.
- OCDE. (1998). Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Hungary Korea.
- OCDE. (2015). OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers. The Globe and Mail (1936-Current), 23.
- OLIVEIRA, Maria Odete Batista de - O Intercâmbio de Informação Tributária. Coimbra: Almedina, 2012.
- Oliveira, M. F. de. (2011). Metodologia Científica: um manual para a realização de pesquisas em administração.
- Pires, Rita Calçada (2011) Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico, Desvendar mitos e construir realidades. Coimbra: Almedina.
- P. PAKDEENURIT, N. S. (2014). Special Economic Zone: Facts, Roles, and Opportunities of Investment. Proceedings of the International MultiConference of Engineers and Computer Scientists, II. Retrieved from http://www.iaeng.org/publication/IMECS2014/IMECS2014_pp1047-1051.pdf
- RICHARDSON, R. J. 1999. Pesquisa social: métodos e técnicas. São Paulo: Editora Atlas..SALDANHA SANCHES, os limites do planeamento fiscal_ Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, Coimbra Editora, 2006.
- Rio, L. M. (2017). BEPS. Jornal de Contabilidade APOTEC.
- Rocha, L. M. R. M. Da. (2006). A harmonização comunitária do imposto sobre as sociedades: realizações e perspetivas. FEUP.

- Santos, A. (2017). A diretiva anti Elisão Fiscal de 2016. *Revista Contabilista*, 208, 29–36.
- SIMON, A., LIN, S., Zilibotti, F. (2013), The effect of economic reform and industrial policy in a panel of Chinese Cities. Center for Institutions, Policy and Culture in the Development Process. 2013. Working Paper, 207. University of Zurich. Available from: http://www.econ.uzh.ch/ipcdp/Papers/ipcdp_wp207.pdf. [Consultado em Novembro de 2018].
- UNEP. (2015). Free Trade Zones and trade in ODS.
- UNIDO. (1997). Industrial Estates Principles and Practice. Technical Report. United Nations Industrial Development Organization.
- WANG, J. (2013), The economic impact of special economic zones: Evidence from Chinese municipalities. *Journal of Development Economics*, 101, 133-147.
- WORLD BANK (2008), 'Global Economic Prospects 2008.
- WORLD BANK. (1992). Export Processing Zone. Industry and Development Division.

SITOGRAFIA

- Almeida, J. R. de. (2000, julho 23). Um (pequeno) manual dos “off-shores.” Público. Retrieved from <https://www.publico.pt/destaque/jornal/um-pequeno-manual-dos-offshores-146762>
- Autorità di Sistema Portuale del Mare Adriatico Orientale Porti di Trieste e Monfalcone. Consultado em novembro 23, 2018. Disponível em: <http://www.porto.trieste.it/eng/port/free-port>
- Birmingham City Council. Consultado em novembro 24, 2018. Disponível em: https://www.birmingham.gov.uk/info/20139/support_for_business/67/birmingham_city_centre_enterprise_zone
- Birmingham City Council. Consultado em novembro 25, 2018. Disponível em: https://www.birmingham.gov.uk/info/20139/support_for_business/416/birmingham_s_economic_zones
- BORDEAUX PORT ATLANTIQUE. Consultado em novembro 25, 2018. Disponível em: <https://www.bordeaux-port.fr/en/professionals/trade-sectors>
- Commitbiz. Consultado em Novembro 28, 2018 Disponível em: <https://www.commitbiz.com/blog/differences-offshore-free-zone-company>

CRYSTAL WORLDWIDE. Consultado em novembro 18, 2018. Disponível em:
<http://crwwgroup.net/en/advantages-of-registering-a-company-in-malta/>

Customs.gov.mt. Consultado em novembro 25, 2018. Disponível em:
<https://customs.gov.mt/bus/transit-free-zones-section>

EESTI.EE. Consultado em novembro 17, 2018. Disponível em:
<https://www.eesti.ee/en/entrepreneur/taxes/valueadded-tax/#refunding-vat-to-a-taxable-person-in-another-member-state>

EI CONSORIC ZONA FRANCA BARCELONA. Consultado em novembro 24, 2018.
Disponível em: <https://elconsorci.es/es/zona-franca/avantatges-de-la-zona-franca/>

Ernst & Young. Consultado em novembro 11, 2018. Disponível em:
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Raport_EY_Poland_-_a_true_special_economic_zone/\\$FILE/Raport-Poland-a-true-special-economic-zone.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Raport_EY_Poland_-_a_true_special_economic_zone/$FILE/Raport-Poland-a-true-special-economic-zone.pdf)

Espotransa Real Estate JSC Moston Investments Ltd. Consultado em Novembro 17, 2018. Disponível em: <http://www.biznesmigracija.lt/en/ofsorines-uzsienio-imonos/saskaitu-atidarymas-nvs-kompanijoms/>

fDi Intelligence. Consultado em novembro 21, 2018. Disponível em:
<https://www.fdiintelligence.com/Special-Reports/Lodz-Special-Economic-Zone-aims-to-innovate-and-diversify>

Freeport of Finland Ltd. Consultado em novembro 25, 2018. Disponível em:
<http://freeport.fi/>

GUERREIRO, Andreia Rodrigues - A Posição Jurídica do Sujeito Passivo no âmbito da Troca de Informações entre Estados-Membros da União Europeia. Dissertação de Mestrado (março de 2014). [Consultado 02 junho. 2020].
Disponível em:
<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16432/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Andrea%20Guerreiro.pdf>

Healy Consultants Group PLC. Consultado em novembro 17, 2018. Disponível em:
<https://www.healyconsultants.com/spain-company-registration/free-zones/>

Healy Consultants Group PLC. Consultado em novembro 21, 2018. Disponível em:
<https://www.healyconsultants.com/italy-company-registration/free-zones/>

Healy Consultants Group PLC. Consultado em novembro 21, 2018. Disponível em:
<https://www.healyconsultants.com/slovenia-company-registration/>

Healy Consultants Group PLC. Consultado em novembro 21, 2018. Disponível em:
<https://www.healyconsultants.com/spain-company-registration/free-zones/>

Healy Consultants Group PLC. Consultado em novembro 23, 2018. Disponível em:
<https://www.healyconsultants.com/italy-company-registration/free-zones/>

Healy Consultants Group PLC. Consultado em novembro 24, 2018. Disponível em:
<https://www.healyconsultants.com/latvia-company-registration/special-economic-zones/>

Healy Consultants Group PLC. Consultado em novembro 24, 2018. Disponível em:
<https://www.healyconsultants.com/lithuania-company-registration/free-zones/>

Heraklion Port Authority S.A. Consultado em Novembro 25, 2018. Disponível em:
<http://www.portharaklion.gr/index.php/en/commercial/infrastructure/>

Invest in estonia. Consultado em novembro 25, 2018. Disponível em:
<https://investinestonia.com/business-in-estonia/infrastructure-and-premises/free-trade-zones/>

Investor and Exporter Service Centre. Consultado em novembro 21, 2018. Disponível em:
<http://coie.armsa.pl/Starachowice,SEZ,124.html>

KAUNO ORO UOSTAS. Consultado em novembro 24, 2018. Disponível em:
<https://www.kaunas-airport.lt/index.php?lang=en&page=fez>

KLAIPEDA FREE ECONOMIC ZONE. Consultado em novembro 17, 2018. Disponível em:
<https://www.fez.lt/explore-the-free-zone/#facts-and-figures>

KLAIPEDA FREE ECONOMIC ZONE. Consultado em novembro 24, 2018.
Disponível em: <https://www.fez.lt/how-we-help/#benefits>

KLAIPEDA FREE ECONOMIC ZONE. Consultado em novembro 24, 2018.
Disponível em: <https://www.fez.lt/explore-the-free-zone/#facts-and-figures>

KPMG. Consultado em novembro 17, 2018. Disponível em:
<https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

KPMG. Consultado em novembro 18, 2018. Disponível em:
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/mt/pdf/2016/09/mt-manufacturing-services-and-freeport.pdf>

KSSE Katowice Special Ecomic Zone. Consultado em novembro 11, 2018. Disponível em:
<http://invest-ksse.com/about-us-2084>

Laisvoji ekonominė zona. Consultado em novembro 17, 2018. Disponível em:
<https://ftz.lt/apie-kauno-lez/>

- LEXIDY LAW BOUTIQUE. Consultado em novembro 17, 2018. Disponível em:
<https://www.lequidy.com/tax-advantages-benefits-company-registration-formation-spain-2017-2018-guide/>
- LIKUMI. Consultado em novembro 24, 2018. Disponível em:
<https://likumi.lv/doc.php?id=33419>
- LPG FIDUCIARE LUXEMBOURG. Consultado em novembro 21, 2018. Disponível em: <http://www.fiduciaire-lpg.lu/fr/publications/droit-des-societes/holding>
- LSEZ. Consultado em novembro 24, 2018. Disponível em: <http://www.liepajasez.lv/en/investoriem/sez-prieksrocibas>
- Lucka UPRAVA PLOCE. Consultado em novembro 25, 2018. Disponível em:
<https://www.ppa.hr/hr/slobodna-zona-luke-ploce/>
- Machado, D. (2016). Portal da Escola Superior de Direito Público. Consultado em agosto 3, 2017, disponível em: <http://esdp.net.br>
- Mason, F. M. (2008). Concorrência Fiscal Internacional E Paraísos Fiscais. Portal de Revistas Eletrônicas, 2(2), 130–152.
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.18840/rvmd.v2i2.2587>
- Nctm. Consultado em novembro 23, 2018. Disponível em:
<https://www.nctm.it/en/news/articles/southern-special-economic-zones-in-italy-and-the-eu-state-aid-regime>
- Negócios, O. portal de. (2009). Paraísos Fiscais Volume II- Antilhas Holandesas e Aruba/ Bahamas/ Bermudas, Volume II, 11. Disponível em:
http://oportaldenegocios.com/xfiles/pdf/pf/paraisos_fiscais_vol2.pdf
- OCDE. Consultado em abril 8, 2020 em <http://www.oecd.org/>
- OCDE. (2014). Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. <https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt>
- OFFSHORE COMPANY. Consultado em novembro 18, 2018. Disponível em:
<https://www.offshorecompany.com/company/madeira-corporation/>
- OFFSHORE COMPANY. Consultado em novembro 18, 2018. Disponível em:
<https://www.offshorecompany.com/company/malta-ibc/>
- PEREIRA, Ricardo Jorge Rodrigues - A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes. Dissertação de Mestrado (outubro de 2011). [Consulta. 10 junho 2020].
Disponível em:
[https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19876/1/Ricardo%20Jorge%](https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19876/1/Ricardo%20Jorge%20Pereira.pdf)

20 Rodrigues%20Pereira.pdf

Polish Investment & Trade Agency. Consultado em novembro 11, 2018. Disponível em:

https://www.paih.gov.pl/investment_support/sez/katowice#

Polish Investment & Trade Agency. Consultado em novembro 17, 2018. Disponível em:

https://www.paih.gov.pl/polish_law/taxation/cit#

Polish Investment & Trade Agency. Consultado em novembro 18, 2018. Disponível em:

https://www.paih.gov.pl/investment_support/sez/walbrzych#

PWC. Consultado em novembro 17, 2018. Disponível em:

<https://www.pwc.com/im/en/services/tax/isleofman-tax-rates/money-matters.html>

PWC. Consultado em novembro 17, 2018. Disponível em:

<https://www.pwc.com/im/en/services/tax/isleofman-tax-rates/money-matters.html>

Rousse free zone. Consultado em novembro 25, 2018. Disponível em:

<http://www.freezone-rousse.bg/index.php?page=3&lang=en>

RSEZ - Rēzeknes speciālā ekonomiskā zona. Consultado em novembro 25, 2018.

Disponível em: <http://www.rsez.lv/index.php/en/>

SFM DUBAI COMPANY FORMATION. Consultado em novembro 28, 2018,

disponível em: <https://www.dubaicompany.com/difference.html>

Silva, A. F. C. da. (2014). Paraísos Fiscais: Prejuízos e Benefícios. Disponível em:

[http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5050/1/DM_António da Silva_2014.pdf](http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5050/1/DM_António%20da%20Silva_2014.pdf)

Silva, R. J. R. da. (2012). Paraísos Fiscais. Lisboa. Disponível em:

[http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3519/1/Tese PARAÍDOS FISCAIS_Final.pdf](http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3519/1/Tese%20PARA%C3%8DSOS%20FISCAIS_Final.pdf)

TRIEST NGO. Consultado em novembro 23, 2018. Disponível em: [http://www.triest-](http://www.triest-ngo.org/the-free-territory-of-trieste/)

[ngo.org/the-free-territory-of-trieste/](http://www.triest-ngo.org/the-free-territory-of-trieste/)

TRIESTE MARINE TERMINAL. Consultado em novembro 23, 2018. Disponível em:

<http://www.trieste-marine-terminal.com/en/free-port-trieste>

União Europeia. Consultado em novembro 17, 2018. Disponível em:

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_pt.htm

União Europeia. Consultado em maio 2, 2017, disponível em: [europa.eu/european-](http://europa.eu/european-union/index_pt)

[union/index_pt](http://europa.eu/european-union/index_pt)

Ventspils. Consultado em novembro 25, 2018. Disponível em:

<http://www.portofventspils.lv/en/>

VMI STATE TAX INSPECTORATE. Consultado em novembro 17, 2018. Disponível

em: <http://www.vmi.lt/cms/en/pridetines-vertes-mokestis-pvm->

WALBRZYCH SPECIAL ECONOMIC ZONE. Consultado em novembro 21, 2018.

Disponível em: <https://invest-park.com.pl/en/tax-exemptions/>

WALBRZYCH SPECIAL ECONOMIC ZONE. Consultado em novembro 21, 2018.

Disponível em: <https://invest-park.com.pl/en/>

World Port Source. Consultado em novembro 25, 2018. Disponível em:

http://www.worldportsource.com/ports/review/DEU_Port_of_Bremerhaven_2764.php

ZFV Consorcio Zona Franca de Vigo. Consultado em novembro 18, 2018. Disponível

em: <http://www.zfv.es/portal/infraestructuras/empresas-instaladas.html#>

ZFV Consorcio Zona Franca de Vigo. Consultado em novembro 24, 2018. Disponível

em: <https://www.zfv.es/portal/index.html>

ANEXOS

ANEXO 1 – Informações recolhidas alusivas as Zonas Francas da Europa que constam no prémio da Global Free Zones of the Year 2017

	IRC	ESPECIALIZAÇÃO	WINNERS OF GLOBAL FREE ZONES 2017 - CATEGORIA	Nº de funcionários	AREA há	Nº DE EMPRESAS	EMPRESAS
<i>Polónia Katowice Special Economic Zone</i>	19% redução de 25 a 55%	Automóvel	Vencedor geral (vencedor – Europa)	76000	2749	390	Opel Manufacturing Poland
		Vidro	Prémio de desenvolvimento de clusters				NGK CERAMICS POLSKA
		Aço					Kronospan OSB
<i>Pomeranian Special Economic Zone</i>	Pomorskie, Zachodniopomorski e Kujawsko-Pomorskie -> redução de 35-55% Wielkpolskie -> 25-45% Lubelskie de 50- 70%	Eletrónica	Vencedor geral (altamente elogiado – Europa)	26500	1323.23	180	Boryszew Tensho Polónia sp.
		Papel	Prémio Aftercare Services				Bridgestone Stargard sp.
		Máquinas	Prémio para a colaboração transfronteiriça				Cargotec Polónia sp.
		Construção Naval	Prémio de acesso a Finanças				Flextronics International Poland sp.
<i>Lódz Special Economic Zone</i>	-35% para grandes empresas; -45% para medias empresas; - 55% para pequenas empresas	Eletrodomésticos	Vencedor – Prémios PME (Europa)	36000	1276.63	313	PROCTER AND GAMBLE
		Produtos Farmacêuticos E De Beleza	Start-up Support				BSH SPRZĘT GOSPODARSTWA DOMOWEGO
		Centros De Serviços Compartilhados	Prémio Marketing Digital Awards				INDESIT COMPANY POLSKA
<i>Starachowic e SEZ</i>	Isenção de 10, 12 ou 15 anos	Metais	Prémio de colaboração académica	8 289	707.98	176	Biella Szydlowiec Sp. z o.o./Biella-Neher AG
		Automóvel	Prémio “Global Free Zones of the Future				Cerrad Sp. z o.o.
		Cerâmica					Cersanit II SA

ANEXO 2 – informações recolhidas alusivas às Zonas Francas da Europa que constam no prémio da Global Free Zones of the Year 2017

	IRC	ESPECIALIZAÇÃO	WINNERS OF GLOBAL FREE ZONES 2017 - CATEGORIA	Nº de funcionários	AREA há	Nº DE EMPRESAS	EMPRESAS
<i>Lituânia</i>	15%						
	0% nos primeiros 10 anos	Automação Industrial	Prémio de aumento da conectividade– SMEs – Europa				Continental
<i>Kaunas Free Economic Zone</i>	7,5% do imposto dos 10 até 16 anos **	Armazenagem e Logística		5000	534	32	Chemsys
	**	Preparações Farmacêuticas					Hella
		Placas Isolantes					Holliester
	0% nos primeiros 10 anos	Plásticos e Produtos Químicos	Plásticos				Yazaki
<i>Klaipeda FEZ</i>	7,5% do imposto dos 10 até 16 anos **	Processamento de Comida	Prémio de lançamento rápido	5400	412	100	Albright
	**	Logística De Valor Agregado	Eficiência energética				Indorama
		Veículos Elétricos e Componentes	Contribuição para a economia nacional				Retal
		Estruturas Metálicas Offshore					Philip Morris

ANEXO 3 – informações recolhidas alusivas às Zonas Francas da Europa que constam no prémio da Global Free Zones of the Year 2017

	IRC	ESPECIALIZAÇÃO	WINNERS OF GLOBAL FREE ZONES 2017 - CATEGORIA	Nº de funcionários	AREA há	Nº DE EMPRESAS	EMPRESAS
Letónia	20%						
<i>Freeport of Ventspils</i>	3%	Empresas de manufatura	FDI Intelligence and logistics	1500	700 ha disponíveis para os investimentos	12 terminais de carga de todos os tipos e 23 agências marítimas	Diana Candles Lars Olesen
		Produtos petrolíferos					Hydraulik Bauteile Baltic Alfrēds Grieze
		Infraestrutura de fabricação personalizada					EUROLCDs
		Telecomunicações					FROLI Báltico
		Engenharia					
<i>Rezekne SEZ</i>	3%	Metalúrgica	Year Award - empresa metalúrgica	2300	1155	59	NewFuels RSEZ SIA. (Reino Unido e Suíça)
		Madeira					SIA "LEAX Rēzekne" RSEZ (Suécia)
		Processamento de produtos de carne de alta qualidade					"Rēzeknes Dzirnāvnieks" RSEZ AS (Suécia e Dinamarca)
Espanha	25%						
<i>Zona Franca de Vigo</i>	Varia consoante o negócio a implementar	Atividade do setor automotivo	EGATEL, SL - empresa mais inovadora SPECIALISMS AWARDS	21900	1142 m ²	660	Citroën
		Indústrias de pedra natural esculpida e serrada					ACP PIEDRAS, SL
		Vestuário					ADOLFO DOMINGUEZ, SA
Reino Unido	19%						
<i>Birmingham Enterprise Zone</i>	0%	Negócios e Serviços Financeiros	Aftercare Services award	A ambição da Zone é criar 40.000 empregos ao longo da sua vida	68	30	GKN
		TIC					Eurofins
		Indústrias criativas					MOOG
		Mídia digital					GKN
		Farmacêutica e Saúde					SAIC

ANEXO 4 – informações recolhidas alusivas às Zonas Francas da Europa que constam no prémio da Global Free Zones of the Year 2017

	IRC	ESPECIALIZAÇ ÃO	WINNERS OF GLOBAL FREE ZONES 2017 - CATEGORIA	Nº de funcionários	AREA ha	Nº DE EMPRESAS	EMPRESAS
<i>Croácia</i>	18%						
<i>Industrial Zone of Pleternica</i>	0% no primeiro ano	Processamento de madeira	Start-up Support	21100	160	698	Kutjevo
	25% do imposto no segundo ano	Processamento de metal					Lipik Glas
	50% do imposto no terceiro ano	Indústria agroalimentar					DLEDS
	100% do imposto no quarto ano	Vinho					Mikado- Chocolate

ANEXO 5 – informações recolhidas alusivas às maiores Zonas Francas de cada país,
que constam na lista da Comissão Europeia de 17 novembro de 2017

ZONAS FRANCAS	VANTAGENS FISCAIS	
	IRC	IVA
<u>ITALIA</u>	24%	22%
<i>Free Zone of Trieste</i>	24%	0%
<u>LETÓNIA</u>	20%	21%
<i>Liepaja Special Economic Zone</i>	Desconto de 80% sobre o Imposto	0% de IVA para a maioria dos bens e serviços prestados às empresas em livre zonas ou exportados a partir deles 0% de IVA para a maioria dos bens e serviços fornecidos em Zonas Francas, incluindo serviços de construção
<u>LITUÂNIA</u>	15%	21%
<i>Klaipėda FEZ</i>	0% nos primeiros 10 anos	0%
	7,5% do imposto dos 10 até 16 anos	
<u>LUXEMBURGO</u>	26%	17%
<i>Luxembourg Free Port</i>	Regime SPF - 0%	Taxa padrão de 17%
<u>REINO UNIDO</u>	19%	20%
<i>Isle of Man Free Zone and Business Park</i>	Negócio de retalho - 0/10%	Taxa padrão de 20%
	Negócio bancário - 0/10%	
	Outro negócio - 0%	
<u>ESLOVÉNIA</u>	19%	22%
<i>Družba svobodne cone svobodne cone</i>	10%	0%
<u>PORTUGAL</u>	21%	23%
<i>Zona Franca da Madeira (Caniçal)</i>	5%	O valor do IVA obtido na UE
<u>MALTA</u>	35%	18%
<i>Malta Freeport Terminals Ltd Freeport Centre</i>	5%	Taxa padrão de 18%
<u>ESPANHA</u>	25%	21%
<i>Zona franca de Barcelona</i>	4%	7%
<u>ROMENIA</u>	16%	20%
<i>Free zone Giurgiu</i>	16%	Isenção de IVA para os fornecimentos de bens não comunitários a colocar em uma zona de livre comércio
<u>POLÓNIA</u>	19%	23%
<i>Walbrzych</i>	Lubuskie e Opolskie - > reduz até 35% para as grandes empresas; 45% para as medias e até 55% para as pequenas	23%
	Dolnoslaskie e a província de Wielkoposkie- > reduz até 25% para as grandes empresas; 35% para as medias e até 45% para pequenas empresas	

ANEXO 6 – informações recolhidas alusivas às maiores Zonas Francas de cada país, que constam na lista da Comissão Europeia de 17 novembro de 2017

ZONAS FRANCAS	VANTAGENS FISCAIS	
	IRC	IVA
Bulgária	10%	20%
<i>Free Zone Rousse Plc</i>	10%	0%
Croácia	18%	25%
<i>SLOBODNA ZONA LUKE PLOČE</i>	15%	Taxa padrão de 25%
Chipre	12,50%	19%
<i>Customs Warehousing & Free Zones Section</i>	12,50%	0%
República Checa	19%	21%
<i>Free zone Pardubice a.s., Pardubice U Panasonicu 375</i>	19%	Iisenção de IVA para os fornecimentos de bens não comunitários a colocar em uma zona de livre comércio
Dinamarca	22,00%	25%
<i>SKAT Copenhagen</i>	22%	0%
Estónia	21%	20%
<i>Sillamäe Free Zone</i>	20%	0% nos primeiros 3 anos
Finlândia	24,5%	24%
<i>Hanko Freeport</i>	20%	0%
França	33.3%	20%
<i>Zona franca de Verdon - Port de Bordeaux</i>	Reduções de impostos de 80%, 60%, 40% e 20%	0% nos primeiros anos
Alemanha	30%	19%
<i>Freeport of Bremerhaven</i>	0% nos primeiros anos	0%
Grécia	20%	24%
<i>Free Zone of Heraclion</i>	20%	0%