



**UNIVERSIDADE DO PORTO
FACULDADE DE DIREITO
PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS**

BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO INTERNACIONAL

Alexandra Freire de Sousa Alves

Porto
Dezembro – 2011

ALEXANDRA FREIRE DE SOUSA ALVES

BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO INTERNACIONAL

Trabalho de avaliação para conclusão do curso de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas, na Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Porto
2011

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	4
1 BENEFÍCIOS FISCAIS NOS SISTEMAS FISCAIS PORTUGUÊS E BRASILEIRO...	5
2 BENEFÍCIOS FISCAIS INTERNACIONAIS	14
2.1 Os acordos sobre bitributação em matéria de benefícios fiscais	17
CONCLUSÃO	20
BIBLIOGRAFIA	21

INTRODUÇÃO

O Direito Fiscal não está imune à globalização da economia e seus preceitos se amoldam às novas diretrizes e tendências globais a fim de proporcionar a integralização das economias e analisar reflexos disto no sistema fiscal de cada país.

Os benefícios fiscais têm sido considerados, ao longo dos anos, um importante instrumento de evolução da economia, uma vez que proporcionam o crescimento dos negócios nas localidades onde são instituídos e fomenta a criação e evolução de pessoas coletivas, aumentando o número de empregos, incentivando a investigação e estimulando a circulação de riquezas. Também é importante para o eficiente desenvolvimento de atividades sociais, relevantes para o Estado.

No âmbito internacional, tais benefícios têm sido estipulados em várias convenções bilaterais e tratados internacionais com a intenção de propiciar uma saudável integração fiscal e comercial entre as nações. Diante disso, coloca-se em pauta a discussão dos benefícios fiscais a nível internacional e qual a realidade desses incentivos na atual economia mundial e globalizada.

Ainda assim, os benefícios fiscais têm sido objetos de críticas, seja no âmbito do direito interno português, seja no âmbito internacional, uma vez que estimula excessiva e, por vezes, desigual competitividade, realidade que desagrada os países em suas relações comerciais.

Neste trabalho, analisaremos sucintamente o impacto dos benefícios fiscais entre países, estabelecidos em convenções e tratados internacionais.

1 BENEFÍCIOS FISCAIS NOS SISTEMAS FISCAIS PORTUGUÊS E BRASILEIRO

Os benefícios fiscais não deixam de ser uma espécie de fomento da economia. Constituem expressões da função extrafiscal do tributo, função esta, como se sabe, que visa não somente arrecadar para a manutenção e funcionamento do Estado, mas possui em seu bojo a intenção de fomentar, auxiliar, estimular fatores econômicos e sociais.

Por sua vez, as subvenções fiscais traduzem, de um ponto de vista substancial, uma transferência de fundos através da abstenção de tributar. De acordo com um estudo da OCDE, elas podem consistir em desagravamentos fiscais – rendimentos ou parte de rendimentos não compreendidos na incidência do imposto ou compreendidos mas isentas; reduções fiscais – somas deduzidas do rendimento bruto para chegar ao rendimento colectável; créditos de imposto – somas subtraídas ao imposto devido; e desagravamentos especiais da taxa – taxa reduzida de imposto a favor de certos grupos ou actividades.¹

O ordenamento jurídico português prevê e regulamenta os benefícios fiscais no Estatuto dos Benefícios Fiscais, o Decreto-Lei 215/1989. Para Estatuto, benefícios fiscais são “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”²

Também é assunto presente na Lei Geral Tributária (Decreto-Lei n.º 398/98), no art. 7º, 3, quando dá carácter excepcional ao benefício fiscal e determina suas finalidades “económicas, sociais, ambientais ou outras”³ e o disciplina de forma geral no art. 14º.

Pelo princípio da neutralidade, visa-se “a eliminação de impostos que penalizem mais uma pessoa em relação à outra”⁴, ou seja, que a situação fiscal dos contribuintes seja proporcional a sua capacidade contributiva.

De acordo com a doutrina portuguesa, o princípio em questão é prejudicado quando falamos de benefícios fiscais. Isso porque a ampla e irrestrita concessão de benefícios fiscais prejudica a justa distribuição de riquezas na sociedade contribuinte e cria demasiadas

¹ SANTOS, A.; GONÇALVES, M; MARQUES M. *Direito económico*, Coimbra: Almedina, 2010, p. 234.

² Decreto-Lei 215/1989 - Estatuto dos Benefícios Fiscais, art. 2º, 1.

³ Decreto-Lei n.º 398/98 - Lei Geral Tributária, art. 7º, 3.

⁴ TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 55.

exceções que prejudicam a arrecadação fiscal igualitária. Assim, o próprio Estatuto dos Benefícios Fiscais afirma que tais benefícios serão dados em caráter excepcional⁵, contribuindo para uma maior transparência fiscal.

A análise da legitimidade da concessão de benefícios fiscais fundamenta-se na verificação das finalidades da medida e na sua pertinência com relação aos valores refletidos no texto constitucional. Será legítimo o incentivo fiscal concedido sob o amparo de desígnios constitucionais, como instrumento de promoção de finalidades relevantes à coletividade. Por via transversa, será ilegítimo (e, portanto, odioso) o benefício que se destinar a privilegiar pessoas ou situações específicas em detrimento do princípio da igualdade; ou que não guarde pertinência com os objetivos constitucionais autorizadores da intervenção do Estado sobre a economia.⁶

O próprio Estatuto dos Benefícios Fiscais prevê, em seu art. 5º, que a concessão de benefício não deverá prejudicar a concorrência, ainda que isso seja bastante complicado na prática. Isso porque a atividade que recebe incentivo estatal é porque deste necessita para se destacar na economia local ou porque possui bastante relevância para a sociedade; sendo assim, a princípio, o incentivo gerará igualdade da empresa ou organização perante os demais, mas em longo prazo pode gerar vantagem demasiada, desequilibrando o mercado concorrente.

O mercado deve ser o mais equilibrado possível, ainda que certas atividades precisem de incentivos fiscais estatais. Um mercado saudável “gera oportunidades para agentes econômicos de diferentes países, facilitando as trocas comerciais e o acesso do consumidor”⁷ e é esse tipo de mercado que os países, em regra, buscam.

O país deve cuidar para que a concessão de benefício fiscal não ocorra em excesso, gerando um verdadeiro ônus para aqueles que deles não se beneficiam diretamente, uma vez que se trata de nítida exceção aos princípios da neutralidade, equidade e do benefício.

É inegável, porém que houve uma ruptura do liberalismo clássico, exigindo do Estado uma participação ainda mais ativa no bem estar social e econômico e a tributação pareceu ser uma das maneiras de alcançar esse bem estar, passando “a ser aceitável a intervenção do Estado no mercado para a promoção do *Social Welfare*.”⁸ Os incentivos fiscais, exceções ao princípio da neutralidade e da não-discriminação, passaram a ser um dos maiores mecanismos de fomento econômico e intervenção estatal. O princípio da neutralidade torna-se mitigado, não sendo mais aceitável seu absolutismo ou sua máxima preponderância.

⁵ Decreto-Lei 215/1989 - Estatuto dos Benefícios Fiscais, art. 5º, 1.

⁶ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Política Fiscal e Crise Econômica Mundial*. Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XVPremio/politica/MHpfceXVPTN/Tema_3_MH.pdf> Acesso em: 01 out 2011.

⁷ ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 66.

⁸ Ibid, p. 133.

É fato que, mesmo em Estados liberais e não-intervencionistas, o incentivo fiscal é prática recorrente, uma vez que o benefício social-econômico deles é de interesse do próprio país.

Procurar-se-á examinar quanto esse dirigismo, esmo frágil, vem se esgarçando em tempos de globalização, sem olvidar que esse enfraquecimento estatal é bem mais presente nos países periféricos. Devendo-se, por conseguinte, verificar os reflexos desse esgarçamento interno (com o policentrismo regulatório) e externo (com o adensamento das relações internacionais bilaterais e multilaterais) sobre a capacidade indutora do Estado, inclusive com a utilização das normas tributárias indutoras. Apesar da fragilização do Estado dirigente, deve-se observar, entretanto, que o setor privado ainda se vale, com muita ênfase, das verbas de origem estatal para seus investimentos.⁹

Logo, ainda que sejam concedidos apenas de forma excepcional, não se pode negar a importância desses benefícios em atividades de grande valor social e econômico. O objetivo do benefício fiscal é “aumentar o investimento produtivo, ou a investigação e desenvolvimento, proteger o ambiente, incentivar a poupança, fomentar o emprego e formação profissional, preservar a cultura ou proteger os mais carenciados”.¹⁰ Ademais, o benefício gera uma situação fiscal que, embora anômala, é fundamental nos países que visam crescer e incentivar determinados ramos da economia.

É importante ressaltar que o Estatuto dos Benefícios Fiscais, em seu art. 6º, também prevê a fiscalização pela Direção-Geral dos Impostos, para garantir que haja efetivamente realização das atividades motivadoras do benefício e o cumprimento das regras impostas. Tal fiscalização é fundamental para que o sistema fiscal não se prejudique por eventuais desfalques ou fraudes que possam provir das pessoas singulares ou coletivas beneficiárias.

Anote-se que o sistema fiscal português conta também com outras leis, além do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que proporcionam incentivos fiscais, como por exemplo:

- Lei nº 26/2004: concede incentivos fiscais às empresas que estimulam a investigação científica.
- Decreto-Lei n.º 292/97: concede incentivos fiscais às empresas de investigação e desenvolvimento.
- Decreto-Lei nº 23/2004: aprova o regime da reserva fiscal para investimento.
- Decreto-Lei nº 401/99: regulamenta o regime de benefícios fiscais para a internacionalização das empresas portuguesas até dezembro de 2010.

⁹ MARTINS, I. G.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. (Org.) *Incentivos Fiscais. Considerações sobre incentivos fiscais e globalização*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 184.

¹⁰ TEIXEIRA, Glória, op. cit., p. 255.

- Decreto-Lei n.º 164/91: regula os benefícios fiscais da Cruz Vermelha Portuguesa.

Os benefícios fiscais podem se traduzir em isenção, redução de taxa, dedução à matéria coletável, dedução à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas, conforme estabelece o art. 2º, 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Atualmente, o sistema fiscal português vê-se saturado de beneficiários e tem sido criticado constantemente pelos estudiosos e pela sociedade em geral. Em 2010, houve um acréscimo das despesas fiscais, chegando a 54 milhões de euros e dessa quantia, cerca de 40 milhões de euros se referiam a benefícios fiscais concedidos.¹¹ Para alguns economistas e fiscalistas, os benefícios fiscais se estendem por tempo demasiado – apesar de que o art. 4º, 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais estabeleça um prazo geral de 5 anos – e é concedido sem muito critério, o que prejudica a justiça fiscal e os princípios da neutralidade e transparência, por exemplo.¹²

Em Portugal, assim como na Irlanda e na Espanha, por exemplo, têm-se valido de incentivos fiscais na modalidade subvenção direta.¹³ Também é presente em Portugal os incentivos fiscais em forma de crédito tributário para investimentos na Zona da Madeira e Santa Maria, assim como redução no imposto sobre rendimento com investigação e desenvolvimento, tecnologia, e energia sustentável.¹⁴

Importante mencionar que, como Portugal faz parte da União Européia, a concessão de benefício fiscal necessita de uma cautela ainda maior, uma vez que além das relações internacionais que serão afetadas, também serão observadas as relações dentro do próprio bloco econômico. Não se trata de abrir mão da soberania, mas de colaborar com o bloco econômico do qual faz parte de maneira a não abusar de suas prerrogativas fiscais autônomas. Dessa forma, duas são as preocupações quando da concessão de benefício fiscal no plano internacional: a observação da boa relação econômica entre os países parceiros e a lealdade e cooperação perante os países da União Européia.

Falando um pouco sobre o sistema fiscal brasileiro e a existência de incentivos fiscais nacionais, podemos começar citando a Constituição da República Federativa do Brasil,

¹¹ FERREIRA, Rogério M. Fernandes. A reavaliação dos benefícios e dos incentivos fiscais. <<http://www.ionline.pt/conteudo/119667-a-reavaliacao-dos-beneficios-e-dos-incentivos-fiscais>> Acesso em: 20.09.11

¹² TEIXEIRA, Glória, op. cit., p. 253.

¹³ ELALI, André, op. cit., p. 124.

¹⁴ Ibid, p. 118.

nos seu art. 3º, II que afirma ser fundamento da República o desenvolvimento nacional. Na própria Constituição, há várias citações de como proceder com tal incentivo, em especial, por regiões, conforme dispositivos a seguir:

- Art. 7º, XX: trata dos direitos dos trabalhadores e no inciso fala do direito do trabalho da mulher que pode ser regulado através de incentivos, inclusive fiscais.
- Art. 43, §2º, III: trata da busca pela igualdade regional, autorizando isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.
- Art. 151, I: autoriza tratar as regiões de menor desenvolvimento econômico de forma privilegiada quando á incentivos fiscais.
- Art. 195, §3º: impede à concessão de benefícios fiscais às empresas em débito com a seguridade social.
- Art. 227, §3º, VI: possibilita a concessão de benefícios fiscais aos que possuem guarda
- Art. 40 Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: trata da Zona Franca de Manaus como área de livre comércio de crianças e adolescentes órfãos e abandonados.
- Art. 41 Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: trata de revisão de incentivos fiscais anteriormente concedidos.

O Brasil é um dos países de maior carga tributária do mundo, devendo atingir em 2011 o percentual de 36% do PIB nacional.¹⁵ Ela superou a carga tributária de países como a Espanha, Suíça e Estados Unidos.¹⁶ Dessa forma, é impossível não relacionar a alta carga tributária com a enorme criteriosidade do fisco brasileiro em aplicar benefícios fiscais. A arrecadação do tributo, seja de função fiscal ou extrafiscal, é de suma prioridade para o país que, apesar dos serviços à população incompatíveis com a realidade tributária, precisa da receita para manter em funcionamento um país de proporções continentais.

Entretanto, a Constituição brasileira, extremamente analítica, previu algumas disposições sobre incentivos fiscais, cabendo às leis regulá-las devidamente.

¹⁵ Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/infomoney/2011/12/14/carga-tributaria-brasileira-chegara-a-quase-36-do-pib-em-2011.jhtm>> Acesso em: 13 dez 2011.

¹⁶ Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/infomoney/2011/09/26/carga-tributaria-brasileira-e-inferior-a-media-dos-paises-da-ocde.jhtm>> Acesso em: 30 out 2011.

E, como se sabe, essa faceta do federalismo, que cuida da divisão de rendas, denomina-se federalismo fiscal, o qual, no Brasil, é marcado por uma divisão rígida de competências tributárias, encarregando-se a Constituição de catalogar, outorgar e distribuir essas competências, delimitando o âmbito de atuação de cada pessoa política interna.¹⁷

Diferentemente do que ocorre em Portugal, no Brasil não existe um estatuto geral dos benefícios fiscais. Estes são instituídos, extintos e regulamentados por leis (leis complementares, ordinárias e decretos). O que se tem no Brasil é a Lei Complementar 101/2000 que trata da Responsabilidade Fiscal dos entes da Federação, incluída nela a obrigação de gestão adequada de incentivos fiscais concedidos pelos Estados. Também existe o Código Tributário Nacional que dispõe genericamente sobre isenção fiscal.

No Brasil, é nítido o uso de incentivos fiscais visando o crescimento de uma determinada região da federação. Sendo o Brasil um país continental, com Estados-membros de diferentes realidades socioeconômicas, sempre foi um grande desafio uniformizar a economia e gerar bem estar de forma igualitária.

O Estado brasileiro, que ante da crise dos anos 80 tinha como um de seus papéis fomentar a economia e protegê-la da competição internacional, a partir da globalização, redefiniu seu papel para tornar-se um facilitador para que os agentes econômicos nacionais sejam os mais competitivos no mercado internacional, além de regular e intervir nos setores vitais para o desenvolvimento econômico e social do País.¹⁸

Desde a década de 60 se utiliza política de incentivos fiscais no país a fim de fomentar uma atividade ou a economia de uma região.

Uma das leis de maiores destaque na política de incentivo fiscal é a Lei Rouanet, Lei nº 8.313/91, que estimula a cultura. Entre 1990 e 1997, por exemplo, essa lei “viabilizou 83,5% dos projetos patrocinados, através de um modelo de dedução direta do Imposto de Renda, de pessoa física ou jurídica, sob a forma de doações ou patrocínio.”¹⁹ Mas não só essa, como muitas outras normas representaram um grande avanço no desenvolvimento da economia nacional. Uma lei que obteve resultado maior do que o esperado e de bastante sucesso foi o decreto que reduziu o Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI de carros novos, gerando um aumento de 13,4% nas vendas dos veículos e contribuindo para o surgimento de 50 a 60 mil empregos.²⁰ No âmbito de desenvolvimento tecnológico, destaca-se a Lei 11.196/05 que

¹⁷ ELALI, André, op. cit., p. 271.

¹⁸ CISNE, José Joaquim neto. *Administração tributária e democracia participativa: uma proposta de cidadania fiscal*. Sobral: Edições UVA, 2002, p. 108.

¹⁹ MARTINS, I. G.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. (Org.), op. cit., p. 31.

²⁰ Disponível em: <<http://g1.globo.com/Noticias/Carros/0,,MUL1288347-9658,00-DESCONTO+DO+IPI+CUSTOU+R+MILHOES+AOS+COFRES+PUBLICOS.html>> Acesso em: 01 nov. 2011.

visa estimular a exportação de bens e serviços relacionados a softwares e tecnologia da informação.

Era bastante comum a criação de grandiosos órgãos com projetos para o desenvolvimento regional, como a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, mas que perduraram sob a sombra de enormes escândalos de desvios de recursos e sobre as quais pairavam a corrupção. A SUDENE chegou a ser extinta em 2001 e recriada em 2007 enquanto que a SUDAM chegou a ser substituída por Agência de Desenvolvimento da Amazônia – ADA que posteriormente foi extinta por uma nova lei que trouxe de volta a SUDAM. Tais projetos consistiam numa série de incentivos fiscais em diversos ramos, áreas e atividades da região (no caso, Norte e Nordeste), que visavam o crescimento econômico local.

Os Estados localizados no sudeste são responsáveis por 56% do PIB brasileiro, enquanto o Norte e Nordeste por apenas 3,8% e 4,8% respectivamente.²¹ O Nordeste está no topo da lista de regiões com mais Estados em situação de miséria e baixo desenvolvimento humano.²² É uma triste realidade que propõe a implantação de uma série de políticas públicas para mudá-la e uma delas é a política fiscal, em especial a que incentive o crescimento e fomenta a economia.

Com isso, os Estados da federação possuem competência para legislar sobre tais benefícios fiscais e criar incentivos que melhor se adéquem à sua realidade social e econômica. Tais legislações estaduais, por vezes, trazem bastante complicação nas relações entre Estados, gerando, muitas vezes, o que se chama de guerra fiscal. Para se ter uma idéia, a concessão de benefício fiscal por um Estado-membro deve antes passar pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que fará a análise de adequabilidade do incentivo perante os demais Estados. O Supremo Tribunal Federal vem, inclusive, considerando inconstitucionais as leis concessoras de benefícios fiscais não analisadas pelo CONFAZ.²³

²¹ Disponível em: <<http://noticias.r7.com/economia/noticias/relatorio-do-ibge-aponta-que-pib-das-regioes-nordeste-e-norte-cresceram-abaixo-da-media-20091118.html>> Acesso em: 02 nov. 2011.

²² Disponível em: <<http://tribunadonorte.com.br/noticia/o-melhor-entre-os-piores-na-qualidade-de-vida-do-ne/154521>> Acesso em 02 nov. 2011.

²³ MARTINS, I. G.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. (Org.), op. cit., p. 55-56.

Tem sido comum, nesse particular, a concessão de incentivos fiscais em nítida violação ao pacto federativo. Muitas das unidades federativas, para atraírem investimentos para seus territórios, acabam pondo em risco a unidade do Estado brasileiro. Estados e Municípios, não obstante tenham a denominada competência para legislar sobre seus tributos detendo também o atributo da autonomia, não podem se sobrepor aos interesses nacionais, instituindo políticas contrárias à harmonia do Estado brasileiro. Portanto, a outorga de incentivos fiscais deve observar rigorosamente os critérios estabelecidos na ordem jurídica como forma de proteger a Federação.²⁴

Percebe-se que, além das tradicionais funções e objetivos dos benefícios fiscais, no Brasil existe uma a mais: promover a igualdade entre os entes da federação. Dessa forma, procura-se incentivar a economia das regiões menos desenvolvidas a fim de que não haja desigualdade extrema dentro de um mesmo país e que possa ser possível promover a relação econômica saudável entre os Estados-membros.

A neutralidade fiscal – no Brasil, corolário do princípio da isonomia – não é absoluta e pode sim ser usada para tratar de forma não uniforme os Estados membros de uma federação de tamanho continental e com graves desigualdades sociais e econômicas, “privilegiando-se as regiões mais pobres, as atividades econômicas em dificuldades, para se ‘normalize’ a ordem econômica (concreta, real) e para que se busque a ordem (teórica, ordem-objetivo) que a Constituição prescreve”.²⁵

Recentemente, vem ganhando espaço a aplicação dos benefícios fiscais em prol do meio ambiente. Como se sabe, o Brasil detém uma variedade imensurável de fauna e flora e, diante da preocupação mundial com as questões ambientais, o país se viu na obrigação de cuidar de seu patrimônio verde, sendo os incentivos fiscais uma dessas medidas protetoras. Assim, a título de exemplos, a Lei 12.305/10, que trata dos resíduos sólidos, permite o incentivo fiscal na prática antipoluição, assim como a Lei 6.938/81 que propaga o incentivo econômico como instrumento da política do meio ambiente.²⁶

O Brasil, no contexto globalizado, muitas vezes pratica de forma ineficaz os incentivos fiscais. Na área de pesquisa e desenvolvimento, por exemplo, poucas são as leis que procuram fomentar a exportação de serviços tecnológicos (cite-se uma lei recente, a Lei nº 11.196 - Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica e novidade acrescentada a essa lei pela Medida Provisória

²⁴ MARTINS, I. G.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. (Org.), op. cit., p. 55.

²⁵ Ibid., p. 62

²⁶ Art. 8º, IX, da Lei n. 12.305/10 e art. 9º, XIII, da Lei n. 6.938/81.

534/11 que concede benefício fiscal à *tablets* produzidos no país) ou de incentivar o uso e fabricação de aparelhos de tecnologia. Assim, se o país continuar negando substanciais incentivos fiscais às áreas realmente importantes no mundo globalizado, continuará a ser “um grande exportador de grãos, de produtos primários em geral, ou apenas servirá de base às instalações de plantas industriais de grandes empresas, dentro de planos e logísticas que interessarão mais àquelas, e às vezes só àquelas, e não aos interesses nacionais.”²⁷

²⁷ MARTINS, I. G.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. (Org.), op. cit., p. 192.

2 BENEFÍCIOS FISCAIS INTERNACIONAIS

Para a maioria dos países de livre e aberta economia é de suma importância incentivar o desenvolvimento e o crescimento desta e os benefícios fiscais constituem um atrativo instrumento para esse fim. As economias, antes encaminhadas para serem auto-suficientes, tendem, atualmente, a ser integralizadas.²⁸ O Estado viu-se compelido a conceder incentivos fiscais e abrir mão de parcela ou total da sua arrecadação a fim de fomentar áreas de relevante interesse social e econômico.

Deve-se tentar definir o que resta como papéis do Estado frente á atividade econômica e, mais especificadamente, qual a capacidade remanescente, no modelo político-econômico atual, de influenciar, através de auxílios, subsídios e incentivos fiscais, de induzir a atividade econômica em um mundo de economia globalizada, de integração econômica, de interação, de multiplicação dos laços internacionais, dos compromissos regionais e multilaterais capazes de restringir os poderes tradicionalmente imputados ao ente político estatal, inclusive como agente responsável por serem alcançados os princípios que o constituinte fixou como básicos e fundamentais para a atividade econômica.²⁹

Estima-se que, na União Européia, 35% das atividades industriais recebam auxílio fiscal.³⁰ Os benefícios fiscais são bastante comuns em praticamente todas as regiões do mundo, sendo inevitável que tais benefícios se intercomuniquem entre uma nação e outra.

Diante do que foi exposto, os benefícios fiscais internacionais têm sido alvo de constantes debates sobre seu cabimento. O impacto de tais benefícios entre as nações pode ser de certa forma prejudicial para o sistema fiscal destas, mas ao mesmo tempo põe-se de lado o temor da redução das despesas para dar lugar ao um bem maior, que é o progresso social e econômico dos países. A integração dos benefícios fiscais e desse progresso internacional é objeto de vários debates internacionais, mas é objeto polêmico, uma vez que podem ocorrer fenômenos que, quando abusivos, desagradam os países, como o *dumping*. O *dumping*, em breves linhas, é a entrada de produtos estrangeiros em um país com preço inferior ao

²⁸ MARTINS, I. G.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. (Org.), op. cit., p. 180.

²⁹ Ibid, p. 175.

³⁰ ELALI, André., op. cit., p. 124

praticado no mercado interno.³¹ Tal prática é motivo de várias disputas na Organização Mundial do Comércio, uma vez que afronta o livre comércio. Percebe-se então a tênue linha de batalha entre o livre comércio e os benefícios fiscais, que uma vez cruzada, pode gerar conflitos fiscais internacionais.

Novamente, a crítica quanto aos critérios de concessão do benefício fiscal são muitas e podem afetar as relações fiscais dentro e fora de uma nação.

However, direct financing of industry R&D leaves governments open to criticisms of picking winners and losers – in terms of both the topics that receive attention and the individual firms that receive government funds. Government financing can displace private R&D investments and distort market competition. Although R&D subsidies are sometimes favored over fiscal incentives due to their greater transparency, such supports can incur lock-in effects and be extremely difficult to phase out.³²

Os benefícios fiscais dos quais tratamos aqui não se confundem unicamente com subsídios governamentais específicos, estes regulados pelo Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias – ASMC que são espécies de incentivo fiscais especiais, geralmente voltados para o comércio internacional, a fim de proteger ou incentivar determinado mercado nacional.³³ Tais subsídios muitas vezes esbarram no processo de integralização da economia e não visam às atividades socioeconômicas relevantes internacionalmente. Não é prática aceita pela OMC e é sujeita a penalidades para que se restaure o equilíbrio comercial dos países prejudicados.³⁴ Um dos maiores exemplos de excessivo subsídio protecionismo em mercados específicos é os Estados Unidos.³⁵ Porém, é inegável que também constitui forma de fomento econômico.

Importante ressaltar que o próprio Estatuto dos Benefícios Fiscais disciplina benefícios fiscais internacionais, ainda que apenas no âmbito das missões diplomáticas e outros casos peculiares.

³¹ Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=321>> Acesso em: 04 nov. 2011.

³² Organisation for Economic Cooperation and Development. *Tax incentives for research and development: trends and issues*, p. 9. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/12/27/2498389.pdf>> Acesso em: 02/10/11.

³³ Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias – ASMC. Art. 1º, 1, II.

³⁴ ELALI, André, op. cit., p. 283.

³⁵ “A título de exemplo das ingerências estatais, no comércio internacional, observem-se os inúmeros usos protecionistas, em áreas nas quais sua economia não tem ganhos comparativos de produtividade, mas que fustiga ou pretende fustigar qualquer pretensão protecionista, em relação aos Estados periféricos, em campos de alta tecnologia industrial, sistemas de informática e de serviços mais sofisticados, nas quais as empresas sediadas nos EUA ou sob controle de capital norte-americano têm maior competitividade.” (MARTINS, I. G.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. (Org.), op. cit., p. 188)

Os métodos utilizados para sanar a bitributação – de forma unilateral pelo Estado - são: isenção, crédito tributário, dedução³⁶. O primeiro isenta os rendimentos provindos de outro país. O segundo permite um crédito advindo do pagamento de tributos em outro país a ser compensado no país de residência do contribuinte. O último possibilita que a transformação das despesas em tributo pagas em outro país seja considerada gastos dedutíveis no país da residência.

A balança que pesa as vantagens e desvantagens dos benefícios fiscais internacionais deve estar calibrada e atenta, pois nem sempre tais benefícios geram os efeitos esperados, e a administração fiscal deve-se manter em alerta se a renúncia fiscal está desequilibrando fortemente o orçamento.³⁷

Ademais, relatório da OCDE já chegou a afirmar que ainda que benefícios fiscais sejam importantes para atrair investimentos, existem outros fatores que atraem investidores como transparência e estabilidade.³⁸ Logo, é de se refletir se benefícios fiscais são realmente a melhor maneira de atrair investimentos, fomentar a economia e incentivar ações sociais.

Indaga-se qual o papel do Estado, afinal de contas. Seria o fomento das atividades internas, a intervenção na economia, a proteção dos produtos nacionais em detrimento dos internacionais? Fica claro que os objetivos dos benefícios fiscais são todos esses. A grande questão é como conciliá-los com os objetivos das políticas internacionais, tais como a boa relação comercial entre países, a pacificação tributária internacional, o livre comércio, dentre outros.

Cada país tem sua realidade fiscal, sua maneira de arrecadação e suas prioridades econômicas que muitas vezes se diferem dos países parceiros. A dificuldade em elaborar tratados de dupla tributação advém justamente da dificuldade em estabelecer parâmetros similares entre os países de forma que a perda da receita fiscal seja a mínima possível e que se alcance o resultado financeiro esperado.

A política de benefícios fiscais, para alguns, não passa de uma política teatral que, ao fundo, esconde “várias formas de barreiras fiscais, mistas e não fiscais utilizadas como instrumentos protecionistas por Estados Centrais”.³⁹ Ainda que, a princípio, não se aceite tal

³⁶ TEIXEIRA, Glória, op. cit. p. 296.

³⁷ MARTINS, I. G.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. (Org.), p. 254.

³⁸ Organisation for Economic Cooperation and Development. *Tax Incentives for Investment – A Global Perspective: experiences in MENA and non-MENA countries*, p. 4. Disponível em: <www.oecd.org/dataoecd/51/17/38758855.pdf> Acesso em: 07 nov. 2011.

³⁹ MARTINS, I. G.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. (Org.), p. 187.

idéia, é de se considerar possível a transformação de benefícios fiscais em verdadeiras ferramentas que visam nada mais do que a super proteção da economia de um Estado, o que, como sabemos, pode muito bem estragar a relação comercial entre países. Por tal motivo é que se reforça a idéia de que incentivos fiscais devem ser usados com cautela, com respeito aos princípios básicos da tributação e de maneira que se evite prejudicar as relações internacionais.

2.1 Os acordos sobre bitributação em matéria de benefícios fiscais

Os acordos internacionais que buscam evitar a bitributação vêm em forma de tratados e acordos internacionais que objetivam também derrubar barreiras comerciais e evitar a evasão fiscal⁴⁰. Da mesma forma, evitam “desestimular os negócios internacionais e causar a adoção, pelos contribuintes, de mecanismos elisivos e evasivos.”⁴¹

Sobre a dupla tributação econômica e jurídica, explica-se com as palavras da Prof^a Dr^a Glória Teixeira:

A dupla, ou múltipla, tributação jurídica internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais. Diferentemente, a dupla, ou múltipla, tributação econômica internacional ocorre quando apenas o mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado (e.g. tributação de lucros distribuídos).⁴²

Algumas convenções internacionais sobre dupla tributação tratam de benefícios fiscais internacionais, principalmente em se tratando de Organizações Não-Governamentais e instituições de Investigação e Desenvolvimento.

Não obstante o actual estágio de desenvolvimento jurídico-fiscal nesta matéria, os Estados reconhecem o contributo sério e indispensável (pelo menos em algumas jurisdições, e.g. experiências anglo-saxônicas) prestadas pelas ONG(s). O chamado ‘terceiro setor impõe-se na sociedade civil pela especificidade do seu objeto (a natureza não lucrativa das suas actividades e a prossecução de interesses gerais) e o especial modo de organização jurídica (Associações ou Fundações).⁴³

Sobre as isenções, por exemplo, alguns tratados como o Tratado de Assunção autorizam tratamentos igualitários entre os tributos dos países signatários, incluídos os benefícios fiscais.⁴⁴ Já na década de 40, o GATT possibilitava também tratamento similar dos tributos internacionalmente.

Em relação às ONGs é possível observar que, mesmo quando atuam em outras jurisdições, dificilmente mantém o mesmo nível de benefício que em seu país originário. E

⁴⁰ ELALI, André. op. cit., p. 49.

⁴¹ Ibid, p. 248

⁴² TEIXEIRA, Glória, op. cit. p. 280.

⁴³ Ibid, p. 266.

⁴⁴ Tratado de Assunção, art. 7º.

quanto às Instituições de Desenvolvimento e Pesquisa, as convenções de dupla tributação internacional, logo trataram sobre a tributação dos *royalties*.⁴⁵

O imposto sobre rendimento pago fora de Portugal, inclusive de pessoas coletivas é exemplo de tributo presentes em tratados contra bitributação internacional. Lucros distribuídos a entidades residentes em Portugal por entidades residentes em Timor Leste também não são tributados.⁴⁶ São vários os tributos que são tratados em acordos de bitributação internacional entre Portugal e outros países.

Porém, é bastante comum que os tratados internacionais sobre bitributação muitas vezes se omitam quanto aos benefícios fiscais entre países. No caso das ONGs, por exemplo, o benefício é concedido levando em consideração o princípio da residência, ou seja, apenas as organizações situadas em território português receberão o benefício fiscal. Entretanto, alguns países – como a Áustria – mantêm disposições nas convenções de dupla tributação internacional concedendo benefícios a empresas que não estejam situadas em seu território.⁴⁷

Deste modo, e em alguns casos, os Estados contratantes comprometem-se a ‘estender’ as ‘vantagens fiscais’, negociadas em convenções (em vigor), a ONG(s) residentes no outro Estado contratante. Em termos formais (especialmente tomando em consideração: a) a importância crescente nas sociedades civis das ONG(s); b) o facto de este tipo de convenções terem sido celebradas no passado e c) o processo relativamente moroso de negociação, aprovação e publicação de novos textos de convenção), os Estados, pela via de ‘Protocolos’, vão actualizando e acrescentando à convenção original, as necessárias disposições jurídico-fiscais, nomeadamente, no domínio das ONG(s).⁴⁸

Os tratados são importantes para regular a atividade fiscal entre países de forma igualitária, devendo dar também enfoque aos benefícios fiscais, uma vez que no mundo globalizado em que nos encontramos, os sistemas tributários que visam à busca do investimento devem ser similares.⁴⁹ Também são objetivos dos tratados de bitributação prevenção da discriminação fiscal, segurança jurídica e econômica, menores distorções econômicas, atração de investimentos internacionais, aplicação da justiça fiscal.⁵⁰

Se a bitributação é, em si, prejudicial à justiça fiscal, o que dizer da bitributação em matéria de benefícios fiscais. Ao mesmo tempo em que um Estado visa incentivar uma determinada área econômica e social para seu próprio bem, não seria coerente negar benefícios a organizações, instituições e grupos internacionais que visam realizar o mesmo

⁴⁵ TEIXEIRA, Glória, op. cit., p. 265.

⁴⁶ PWC. IRC: Benefícios fiscais: Empresas domiciliadas em Portugal. Disponível em: <<http://www.pwc.com/pt/pt/guia-fiscal-2010/irc/empresas-domiciliadas.jhtml>> Acesso em: 08 nov. 2011.

⁴⁷ TEIXEIRA, Glória, op. cit. p. 263.

⁴⁸ Ibid, p. 264.

⁴⁹ ELALI, André, op. cit., p. 252.

⁵⁰ Ibid, p. 246.

trabalho em seu território. Não se trata essencialmente de perda de receita para uma empresa que sequer é residente, mas da preocupação com o bem estar geral, tanto internamente quanto externamente, em suas relações de reciprocidade com outros países.

Essa é, pois, uma das razões pelas quais muitos tratados são celebrados em matéria tributária, especialmente para evitar a dupla tributação de renda auferida com atividades internacionais, em grande parte entre países com diferentes graus de desenvolvimento. Como a concessão de incentivos tributários é prática corrente em todo o mundo, os tratados são uma forma de regulá-los, dispondo que o Estado deve tributar a renda e de que forma deve se comportar o contribuinte. De um lado, garante-se quanto o contribuinte pagará; de outro, como se dará o regime entre países.⁵¹

Os países tem se pautado no princípio da tributação da renda de base universal, o chamado *worldwide income taxation*. A renda é tributada independentemente de onde ela é auferida⁵², e o “Estado da residência do contribuinte toma em consideração para efeitos de cálculo da sua dívida fiscal, a totalidade dos seus rendimentos, ainda que obtidos noutros Estados.”⁵³

Por fim, cabe ressaltar que a OCDE faz recomendações contra os abusos nas convenções internacionais no sentido de afastar as cláusulas que contenham redução ou isenção de impostos, embora muitos países resistam em fazer isso, uma vez que incentivos fiscais, como já dito, é uma importante forma de fomento econômico.⁵⁴

⁵¹ ELALI, André, op. cit., p 258.

⁵² Ibid, p. 258.

⁵³ TEIXEIRA, Glória, op. cit. p. 61.

⁵⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda de empresas*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 374.

CONCLUSÃO

É inegável que os benefícios fiscais são ferramentas de extrema importância para o desenvolvimento da economia de um país e consistem em uma das formas de fomento econômico.

Porém, incentivos fiscais em si e aplicados de forma isolada podem se transformar em medidas inócuas, uma vez que também é necessário investir em infra-estrutura, força de trabalho, educação.

As relações internacionais restam prejudicadas se não forem celebrados acordos contra a bitributação de forma que benefícios fiscais não sejam injustamente concedidos ou suprimidos no caso de internacionalização das instituições econômicas.

Apesar de que o recurso de benefícios fiscais venha sendo amplamente utilizado em praticamente todos os países, a tendência é que desapareça devido à grande desconfiança sobre sua eficácia, além do grande potencial em prejudicar as relações comerciais entre países.

BIBLIOGRAFIA

- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Política Fiscal e Crise Econômica Mundial*. Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XVPremio/politica/MHpfceXVPTN/Tema_3_MH.pdf> Acesso em: 01/10/2011.
- BRASIL. Decreto n° 350, de 21 de novembro de 1991. Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai (Tratado Mercosul), Brasília, 22 de nov. de 1991. Seção 1, p. 26.448.
- _____. Constituição (1988). Constituição [da] Republica Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 15 set 2011.
- ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. 335 p.
- FERREIRA, Rogério M. Fernandes. *A reavaliação dos benefícios e dos incentivos fiscais*. <<http://www.ionline.pt/conteudo/119667-a-reavaliacao-dos-beneficios-e-dos-incentivos-fiscais>> Acesso em: 20 set 2011.
- IRC: Benefícios fiscais: Empresas domiciliadas em Portugal Disponível em: <<http://www.pwc.com/pt/pt/guia-fiscal-2010/irc/empresas-domiciliadas.jhtml>> Acesso em: 04 out 2011.
- MARTINS, I. G.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. (Org.) *Incentivos Fiscais. Considerações sobre incentivos fiscais e globalização*. São Paulo: MP Editora, 2007. 366 p.
- PORTUGAL. Decreto-Lei 215, de 1º de julho de 1989, Diário Oficial da República, I série, nº 149.
- _____. Decreto-Lei n.º 398, de 17 de dezembro de 1988, Diário Oficial da República, I série-A, nº 290.
- SANTOS, A.; GONÇALVES, M; MARQUES M. *Direito económico*, Coimbra: Almedina, 2010. 573 p.
- TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional Sobre a Renda de Empresas*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. 846 p.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.