

**Universidades Lusíada**

Azevedo, Maria Eduarda de Almeida, 1956-

**Uma boa governação fiscal**

<http://hdl.handle.net/11067/1690>  
<https://doi.org/10.34628/e00c-h971>

**Metadados**

<b>Data de Publicação</b>	2015-10-27
<b>Palavras Chave</b>	Política fiscal - Portugal, Política fiscal - Países da União Europeia
<b>Tipo</b>	article
<b>Revisão de Pares</b>	Não
<b>Coleções</b>	[ULL-FD] LD, s. 2, n. 12 (2014)

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-11-14T20:16:40Z com  
informação proveniente do Repositório

---

# UMA BOA GOVERNAÇÃO FISCAL

Maria Eduarda Azevedo<sup>1</sup>

**Sumário:** Introdução. 2. A estratégia financeira: medidas em favor da união económica e monetária. 3. O combate à fraude e evasão fiscais. 3.1. Aspectos gerais. 3.2. A estratégia da luta contra a fraude e evasão fiscais. 3.3. Melhorar a utilização dos instrumentos vigentes e iniciativas a desenvolver. 3.4. Novas iniciativas da Comissão. 3.5. Iniciativas futuras. 3.5.1. Acções a desenvolver no curto prazo (em 2013). 3.5.2. Acções a desenvolver no médio prazo (até 2014). 4. Conclusões.

**Palavras-chave:** Governação fiscal; União económica e financeira; Comissão; Fraude e evasão fiscal.

**Contents:** Introduction. 2. Financial strategy: measures in favor of Economic and Monetary Union. 3. Combating fraud and tax evasion. 3.1. General aspects. 3.2. The strategy to combat fraud and tax evasion. 3.3. Improving the use of existing instruments and initiatives to be developed. 3.4. New initiatives from the Commission. 3.5. Future initiatives. 3.5.1. Actions to be taken in the short term (in 2013). 3.5.2. Actions to be taken in the medium term (until 2014). 4. Conclusions.

**Key-words:** Tax Governance; Financial and Economic Union; Commission; Fraud and tax evasion.

## 1. Introdução

O Tratado de Maastricht seria o primeiro a consagrar, com uma dignidade “quasi-constitucional”, a obrigação de a União promover um combate determinado e eficaz contra a fraude financeira e fiscal à escala comunitária<sup>2</sup>, convocando as instituições europeias e os governos nacionais a promoverem acções concertadas<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Doutora em Direito pela Faculdade de Direito de Lisboa. Professora da Faculdade de Direito da Universidade Lusíada de Lisboa e da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

<sup>2</sup> Cf., Artigo 209º-A.

<sup>3</sup> Cf., Brigid Laffan, *The Finances of the European Union*, London, Macmillan Press, 1987, pp. 194 e ss.

Corresponde a uma iniciativa que, além de cobrir o campo fiscal, uma vez que tanto a adopção de novos critérios de tributação, sobretudo no domínio do IVA, como a existência de práticas lesivas da equidade dos sistemas fiscais, comprometedoras da competitividade das economias nacionais e da própria solidariedade dos Estados, são potenciadoras de situações de fraude e evasão, não há-de ainda ignorar a matéria da parafiscalidade, mormente a utilização dos subsídios e outros financiamentos comunitários.

No conjunto, trata-se de áreas que configuram palcos privilegiados para a ocorrência e o desenvolvimento de práticas fraudulentas, mostrando-se os mecanismos de controlo, ora comunitários, ora nacionais, lentos e de eficácia reduzida, em larga medida pela ausência de uma articulação real e efectiva susceptível de enquadrar e reforçar os esforços envidados.

Por outras palavras, em Maastricht visou-se um conjunto de actuações que compreendem quer a fraude e evasão fiscais, cuja luta é, por norma, mobilizadora de medidas de carácter intergovernamental, quer comportamentos contrários e penalizadores dos interesses financeiros da Comunidade, incluindo as irregularidades em matéria de fundos estruturais, para que urge encontrar solução a fim de obviar aos correspondentes impactos negativos sobre a sociedade e a economia.

Nessa linha, o Tratado da União, ao mesmo tempo que estabeleceu medidas orientadas essencialmente para a construção da UEM, não deixou de desenhar uma estratégia global, tendo em vista o reforço da luta contra a fraude financeira e fiscal. Um caminho que hoje toma definitivamente o rumo de uma Boa Governação Fiscal.

## **2. A Estratégia Financeira: Medidas em Favor da União Económica e Monetária**

No campo da UEM, as principais medidas estratégicas surgiram sob a forma quer de afirmações de princípio muito vagas, de pendor federalizante, quer, ao contrário, de normativos muito pormenorizados, rigorosos e hiper-regulamentares<sup>4</sup>.

Deste modo, em estreita ligação com a estratégia definida pelo Tratado em termos de UEM, o artigo 104<sup>o</sup> previu uma importante medida de saneamento financeiro, proibindo a concessão de créditos, sob a forma de descobertos ou qualquer outra forma, quer pelo Banco Central Europeu, quer pelos Bancos Centrais nacionais a instituições públicas, bem como outras operações destinadas a assegurar o financiamento monetário dessas instituições.

Por seu turno, nos termos do artigo 104<sup>o</sup>-A ficou também vedado à generalidade das instituições de crédito o acesso privilegiado concedido às

---

<sup>4</sup> Cf., Maria Eduarda Azevedo, *Ensinar Finanças Comunitárias no Curso de Direito*, in: Coleção Ensaio, Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2014, pp. 76 e ss.

instituições públicas. Em complemento, o artigo 14º do Protocolo relativo aos Estatutos do Sistema Europeu de Bancos Centrais e do Banco Central Europeu estabeleceu algumas formas de garantia de independência.

De assinalar também o artigo 104º-B, que acolheu o princípio da não responsabilização automática ao determinar que a Comunidade não há-de responder pelos compromissos das entidades públicas estaduais, regionais ou locais, assim como os Estados membros, sem impedir a concessão de garantias recíprocas da Comunidade pelos compromissos financeiros das entidades públicas e dos próprios Estados.

Igualmente digno de destaque, o artigo 104º-C consagrou o dever de os Estados membros evitarem défices excessivos, desenhando um mecanismo de acompanhamento, por parte da Comissão, da evolução da situação orçamental e do montante da dívida pública dos Estados, de modo a identificar os desvios orçamentais.

E na hipótese de se verificarem situações de défice excessivo, o Tratado previu não só a emissão de recomendações pelo Conselho, mas também a obrigação de o Estado em falta cumprir certos deveres de informação, nomeadamente a elaboração de relatórios para o Conselho, mas também a possibilidade de incorrer em sanções no caso de não levar à prática as recomendações.

No entanto, em Maastricht foi sensível a disparidade entre as exigências formuladas, com precisão e rigor, a propósito da realização da vertente monetária da UEM e a forma “soft” como se procedeu à apresentação da vertente económica.

Por outro lado, apesar da criação de um leque de constrangimentos não negligenciáveis à capacidade orçamental dos Estados membros da zona euro, o Tratado não fez acompanhar esse movimento de uma iniciativa paralela no sentido de permitir ao orçamento comunitário atingir uma nova expressão consentânea com os recentes desafios do projecto europeu.

Desse modo, a Comunidade lá se demitiu uma vez mais de realizar uma reforma das finanças europeias susceptível de conduzir a prazo ao robustecimento do elenco de receitas próprias, privando o orçamento europeu de adquirir uma real dimensão macroeconómica<sup>5</sup>.

Ora, sem um orçamento robusto para compensar as metas rigorosas do PEC, seja numa óptica global, seja através de transferências dirigidas preferencialmente a certos Estados membros ou regiões comunitárias, a zona euro iria continuar a correr o risco de o Pacto funcionar como um verdadeiro “desestabilizador automático”<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Cf., Luís D. Silva Morais, *Portugal e os Défices Excessivos – o Pilar Económico da União Económica e Monetária e a Disciplina do “Pacto de Estabilidade e Crescimento”*, in: Revista de Estudos Europeus, ano I, n.º 2, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 89 e ss.

<sup>6</sup> Utiliza-se propositadamente a expressão assaz sugestiva de Joseph E. Stiglitz, *The False Promise of Stability*, in: I Dissent: Unconventional Economics Wisdom – Monthly Column – Project

Acresce que no Tratado também não se previu a criação de um Fundo Conjuntural, que iria exercer a função de estabilizador automático através do aumento de transferências para qualquer Estado membro com uma quebra mais acentuada do que a média europeia no crescimento do PIB, atenuando os efeitos da verificação de choques assimétricos<sup>7</sup>.

Daí que, ao concentrar toda a atenção na moeda única, isto é, na integração monetária, os Estados tenham descurado a via paralela da integração orçamental e fiscal, muito provavelmente por esta envolver perdas substanciais de soberania que os países não estavam dispostos a aceitar. Tratava-se, na realidade, de avançar para soluções de federalismo fiscal e financeiro, que poderiam colocar a Europa no limiar da federação política.

Neste contexto, afigura-se ser de concordar com Strasser<sup>8</sup> quando este Autor defende que, em Maastricht, os Estados membros estavam apenas preparados para uma única opção política que envolvesse transferência de soberania<sup>9</sup>, tendo escolhido de forma clara e exclusiva a criação da moeda única europeia e relegado para um momento ulterior – quiçá longínquo – uma actuação decisiva quer no plano da integração económica, quer das finanças comunitárias.

### 3. O Combate à Fraude e Evasão Fiscais

#### 3.1. Aspectos Gerais

No que tange à evasão e fraude financeira e fiscal, o Tratado, revendo-se nos trabalhos da UCLAF, foi manifestamente ambicioso.

Assim, ao reflectir a consciência da necessidade, porventura urgência, de melhorar a capacidade de luta dos Estados membros contra a fraude e evasão fiscais, começou por determinar que os Estados membros não só adoptassem medidas análogas às desenvolvidas para o combate às acções fraudulentas lesivas dos interesses financeiros nacionais, mas também, juntamente com a Comissão, definissem os termos de uma coordenação e colaboração permanentes de modo a reforçar a respectiva operacionalidade<sup>10</sup>.

Na verdade, a prática havia mostrado à sociedade que os Estados membros apenas podem dar resposta a tais desafios de forma eficiente e eficaz se trabalharem em conjunto num quadro acordado a nível da UE. Só por si,

---

Syndicate – May 2003.

<sup>7</sup> Cf., Alexander Italianer, *Convergence in Europe: state of affairs*, in: *National Budgeting for Economic and Monetary Union*, Dordrecht: Martinus Nijhoff, 1993, pp. 45 e ss.

<sup>8</sup> Cf., Daniel Strasser, *Les Dispositions Financières du Traité de Maastricht*, in: *Revue Française de Finances Publiques*, nº 45, 1994, pp. 203 e ss.

<sup>9</sup> Cf., Jean-François Bernicot, *La place et la représentation des finances publiques dans l'Union Européenne*, in: *Revue Française de Finances Publiques*, nº 87, 2004, p. 84.

<sup>10</sup> Cf., Brigid Laffan, *The Finances of the European Union*, ob. cit., pp. 202 e ss.

soluções unilaterais não permitem atingir os objectivos definidos. Aliás, num mercado único enquadrado numa economia globalizada, as disparidades e as lacunas no plano nacional são facilmente exploradas pelos que procuram escapar à tributação.

Trata-se de um quadro que, justificando a criação de um núcleo de formas e instrumentos de repressão de natureza jurídico-comunitário, não deixaria por certo de representar ainda um desafio suplementar para a própria evolução e consolidação do Espaço de Liberdade, Segurança e Justiça.

Em termos gerais, dir-se-á que tanto a particular atenção prestada ao combate à fraude e evasão fiscais, enquanto reflexo da convicção dos Estados membros e das instituições europeias de que se tratava de uma matéria de importância capital, como o novo regime conferido ao Tribunal de Contas, então alcandorado à posição de quinta instituição da Comunidade ao mesmo nível das quatro instituições tradicionais<sup>11</sup>, parecem ter “salvo” o Tratado da União da fraqueza e falta de sinergia na abordagem da matéria financeira, simultaneamente nas valências nacional e comunitária.

Por essa razão – se não houvesse outra –, torna-se definitivamente mais imperioso ressaltar não apenas o lugar cimeiro conferido à matéria da boa governação fiscal<sup>12</sup>, mas também o eco que esse apelo tem tido no seio da própria União, onde a questão goza de uma visibilidade e actualidade incontornáveis.

### 3.2. A Estratégia da Luta contra a Fraude e Evasão Fiscais

Nos últimos anos, os desafios colocados pela fraude e a evasão fiscais têm assumido uma relevância cada vez maior. A globalização da economia, a evolução tecnológica, a internacionalização da fraude e consequente interdependência das autoridades fiscais dos Estados membros mostram, de facto, os limites de abordagens de carácter estritamente nacional e reforçam a necessidade de acções comuns.

Neste contexto, em Março de 2012, o Conselho Europeu convidou o Conselho e a Comissão a definirem instrumentos concretos para melhorar o combate à fraude e à evasão fiscais, incluindo em relação a países terceiros, e a apresentar as suas conclusões até Junho de 2012. No mês seguinte, o Parlamento Europeu aprovou uma resolução que reflectia a necessidade e urgência em actuar nesses domínios.

Mostrava-se consensual a necessidade de promover um aumento de eficiência e eficácia na cobrança dos impostos, devendo os problemas colocados pela fraude e evasão fiscais ser considerados de acordo com três níveis de abordagem.

---

<sup>11</sup> Cf., Daniel Strasser, *Les Dispositions Financières du Traité de Maastricht*, in: *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 45, 1994, pp. 195 e ss.

<sup>12</sup> Cf., Artigo 209º – A.

Por um lado, a cobrança dos impostos tinha de ser aperfeiçoada em cada Estado membro. Por outro, tornava-se necessário reforçar a cooperação transfronteiriça entre as Administrações fiscais nacionais. Por último, a União devia dispor de uma política clara e coerente em relação aos países terceiros, a fim de difundir as suas normas a nível internacional e assegurar condições de concorrência equitativas. Um cenário em que a cooperação no plano da UE representava, sem sombra de dúvidas, um valor acrescentado em cada um dos três domínios.

Como primeira resposta ao repto do Conselho, a Comissão, em 27 de Junho de 2012, adoptou uma Comunicação ao Parlamento Europeu e ao Conselho<sup>13</sup>, em que propôs um conjunto de medidas para melhorar o cumprimento das obrigações fiscais e a redução da fraude e evasão fiscais por via de uma utilização mais adequada dos instrumentos existentes e, bem assim, da adopção de propostas apresentadas e ainda pendentes.

Além disso, identificou também os sectores em que a coordenação ou medidas legislativas suplementares podiam ser benéficas para a União e os Estados membros, demonstrando a valia de um trabalho conjunto para fazer face aos desafios emergentes dos comportamentos fraudulentos.

Correspondia a medidas que deviam centrar-se não apenas nas actividades fraudulentas e na evasão fiscal, mas também no planeamento fiscal agressivo que, ao envolver o recurso a operações ou estruturas artificiais e a exploração das diferenças entre os regimes fiscais nacionais, prejudica as regras fiscais dos Estados membros e, sobretudo, agrava a perda do caudal de receitas.

Na Comunicação de Junho foi igualmente anunciada a elaboração, até ao final de 2012, de um Plano de Acção sobre as medidas concretas para reforçar a cooperação administrativa e apoiar o desenvolvimento de uma política em matéria de boa governação. Abordaram-se ainda questões mais vastas de interacção com os paraísos fiscais e de luta contra o planeamento fiscal agressivo, bem como outros aspectos, como a criminalidade fiscal.

O Plano de Acção, orientado para uma resposta mais eficaz da UE na luta contra a fraude e evasão fiscais, incluiu mais de 30 medidas que abrangiam as pessoas, as empresas e as jurisdições não cooperantes. Então, o Executivo comunitário sinalizou um núcleo abrangente de acções já tomadas, algumas susceptíveis de serem desenvolvidas durante o ano de 2012, outras projectadas para 2013 e outras, ainda, que requeriam um prazo mais dilatado de concretização, tendo sempre presente a importância de não sobrecarregar os Estados membros e considerar a sua capacidade para adoptar as medidas necessárias.

Em conformidade, o Plano de Acção comportava, no essencial, acções práticas susceptíveis de garantir resultados concretos para todos os Estados

---

<sup>13</sup> Cf., COM (2012) 351 final, de 27.06.2012, Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho: *Sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros.*

membros e apoiar, mormente, os parceiros a que haviam sido dirigidas recomendações específicas por país sobre a necessidade de reforçar a cobrança fiscal no quadro do exercício do Semestre Europeu de 2012.

Em causa estava um conjunto abrangente de instrumentos para melhorar a capacidade de luta dos Estados membros contra a fraude e evasão fiscais, que incluía legislação comunitária sobre aumento da transparência, intercâmbio de informações e cooperação administrativa. Tratava-se de domínios que tinham sido objecto de uma ampla consulta e debate com a participação dos Estados membros e das partes interessadas, havendo os múltiplos contributos prestados sido incorporados no Plano de Acção.

Desse elenco cumpre ressaltar a mensagem dos Estados membros de que importava conferir prioridade máxima às acções já em curso, bem como à execução e aplicação plenas da legislação recentemente adoptada em matéria de cooperação administrativa e luta contra a fraude fiscal. Demais, os parceiros comunitários sublinharam também o imperativo de promover com celeridade a aprovação das propostas pendentes no Conselho, conferindo uma atenção particular à luta contra a fraude e evasão em matéria de IVA<sup>14/15</sup>.

O desenvolvimento futuro das acções havia de nortear-se pela urgência em reduzir os custos e a complexidade dos sistemas fiscais, seja no interesse dos contribuintes, seja das Administrações fiscais. Para os primeiros, uma redução de custos e de complexidade poderia corresponder a um maior incentivo para garantir o cumprimento das obrigações fiscais; para as segundas, o desenvolvimento e a utilização plena das ferramentas automáticas e das técnicas de gestão de riscos libertaria recursos humanos e orçamentais a concentrar na realização dos objectivos específicos.

Propôs-se, igualmente, continuar a promover uma utilização mais eficaz, por todos os Estados membros, das ferramentas práticas de TI para a generalidade dos impostos.

Encarava-se ainda a possibilidade de animar uma abordagem mais coordenada não só entre a fiscalidade directa e indirecta, mediante o intercâmbio automático de informações em novos domínios – nomeadamente, rendimentos do trabalho, bónus de administradores, produtos de seguros de vida não abrangidos por outros instrumentos da UE ou pensões –, mas também entre a fiscalidade e a política aduaneira, através de uma utilização adequada dos programas FISCALIS e CUSTOMS, com o intuito de revitalizar a comunicação e desenvolver uma partilha mais sistemática das melhores práticas e instrumentos.

Tal permitiria, afinal, gerar as condições indispensáveis conducentes não apenas ao aumento da eficácia das auditorias e dos controlos, mas também à redução dos encargos para os contribuintes.

---

<sup>14</sup> Conclusões do Conselho de Dezembro de 2011 (DOC. 9586/12 – FISC 63 OC213).

<sup>15</sup> Relatório do ECOFIN ao Conselho Europeu sobre questões fiscais de 04.12.2012 (doc. 16327/12 – FISC 166 – ECOFIN 949) e Conclusões sobre a Comunicação da Comissão de 13.11.2012 (doc. 16051/12 – PRESSE 465 – PR CO 60).

No âmbito do Plano de Acção, a Comissão anunciou ainda o lançamento de uma plataforma de boa governação fiscal, reunindo Governos, ONG's e empresas, que tinha em vista orientar a sua aplicação.

O leque de acções configuradas mostrava-se coerente e compatível quer com o quadro financeiro plurianual (2007-2013), quer com a programação financeira para o período 2014-2020.

### **3.3. Melhorar a Utilização dos Instrumentos Vigentes e Iniciativas a Desenvolver**

Atendendo a que a fraude e evasão fiscais têm uma dimensão transfronteiriça e que os Estados membros só podem resolver, porventura erradicar, esse problema se trabalharem em conjunto, o objectivo central da estratégia da Comissão passou a centrar-se na forma de melhorar a cooperação administrativa entre as Administrações tributárias.

Para tanto, assistiu-se à adopção de várias medidas relevantes, de que cumpre destacar: um novo enquadramento para a cooperação administrativa; propostas para colmatar as lacunas da tributação da poupança; um projecto de acordo antifraude e cooperação fiscal; mecanismos de reacção rápida contra a fraude ao IVA; a aplicação facultativa de mecanismos de autoliquidação do IVA; a criação de um *Forum* da UE sobre o IVA.

Em matéria de cooperação das Administrações fiscais, área em que a União mostra o seu pioneirismo, foi com base nas propostas apresentadas pelo Executivo comunitário nos últimos dois anos que o Conselho adoptou um novo painel para a cooperação administrativa<sup>16</sup>, tendo o conjunto dos novos normativos aberto caminho para o desenvolvimento de instrumentos pela Comissão e os Estados membros.

Contudo, na Comunicação de Junho, o Executivo comunitário não deixou de sublinhar que a sua utilização efectiva e global não era ainda uma realidade, devendo os países garantir a sua aplicação e execução plenas, designadamente através do reforço da troca de informações.

No que toca à directiva sobre a tributação da poupança<sup>17</sup>, as alterações propostas pela Comissão iriam permitir integrar as lacunas assinaladas no texto comunitário e, assim, melhorar a eficácia do instrumento. Tal ajudaria os

---

<sup>16</sup> Cf., Directiva nº 2010/24/UE do Conselho, de 16.03.2010, JO L 84, de 31.03.2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas; Regulamento (UE) nº 904/2010 do Conselho, de 07.10.2010, JO L 268 de 12.10.2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA; Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15.02.2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE (JO L 64 de 11.03.2011); Regulamento (UE) nº 389/2012 do Conselho, de 02.05.2012, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo e que revoga o Regulamento (CE) nº 2073/2004 (JO L121, de 08.05.2012).

<sup>17</sup> Cf., COM (2008) 727 final de 13.11.2008.

Estados a assegurar melhor a tributação efectiva dos rendimentos das poupanças transfronteiriças.

Desse modo, havia de competir ao Conselho adoptar essas propostas e conferir à Comissão um mandato para negociar também a inclusão de alterações semelhantes nos acordos em sede de tributação da poupança celebrados com países terceiros. Trata-se de uma questão que a grande maioria dos Estados membros havia já considerado altamente prioritária, donde a insistência da Comissão junto do Conselho em ordem a forçar a adopção das referidas propostas.

Na mesma linha, o Executivo comunitário, quanto ao projecto de acordo antifraude e de cooperação em matéria fiscal entre a União e os Estados membros e o Liechtenstein, convidava o Conselho a assinar e concluir o projecto que apresentara em 2009 e a adoptar o projecto de mandato para encetar negociações semelhantes com quatro outros países terceiros vizinhos. A Comissão poderia, então, negociar acordos para garantir que todos os parceiros dispõem dos mesmos instrumentos de luta contra a fraude, bem como de elevados níveis de transparência e troca de informações.

Em relação ao mecanismo de reacção rápida contra a fraude no IVA<sup>18</sup>, em Julho de 2012, a Comissão apresentou uma proposta que, uma vez adoptada, lhe permitiria autorizar, muito rapidamente, os Estados membros a pôr em prática medidas derrogatórias de natureza temporária destinadas a combater casos de fraude súbita e em grande escala com um significativo impacto financeiro. O Conselho era, por isso, instado a acolher a proposta, de carácter inegavelmente prioritário.

Em 2009, a propósito da aplicação facultativa do mecanismo de autoliquidação do IVA, a Comissão definira uma proposta em relação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentem risco de fraude<sup>19</sup>. Contudo, em Março de 2010, apenas a parcela da proposta respeitante às licenças de emissão de gases com efeito de estufa havia tido acolhimento.

Mas, a verdade é que a adopção das restantes parcelas não deixaria de permitir a todos os Estados membros aplicar, em igualdade de condições, o mecanismo de autoliquidação nos sectores específicos em que o mesmo constitui o instrumento mais eficaz de luta contra a “fraude em carrossel” – um dos tipos mais frequentes de fraudes transnacionais no domínio do IVA –, em vez de praticarem derrogações individuais à Directiva IVA, que podiam revestir um impacto negativo na luta contra a fraude em outros Estados membros.

O mecanismo proposto previa um procedimento de emergência que permitia à Comissão autorizar os Estados membros a aplicarem uma excepção à regra geral das transacções intracomunitárias durante um mês a contar da descoberta de uma fraude ao IVA em grande escala.

Por fim, no que se reporta ao Fórum da União sobre o IVA, tanto as

---

<sup>18</sup> Cf., COM (2012) 428 final de 31.07.2012.

<sup>19</sup> Cf., COM (2009) 511 final de 29.09.2009.

empresas, como as autoridades fiscais reconheciam a complexidade da gestão do actual sistema de IVA, assim como a sua vulnerabilidade.

Daí que, tendo em vista melhorar a governação do IVA ao nível da União, a Comissão haja decidido criar um Forum da UE sobre o IVA<sup>20</sup>. Tratou-se de uma plataforma de diálogo onde os representantes das pequenas, médias e grandes empresas, bem como as autoridades fiscais podiam não só trocar pontos de vista sobre aspectos práticos transfronteiriços da administração do IVA, como também identificar e debater as melhores práticas para simplificar a gestão do sistema do IVA, de modo a reduzir os custos e assegurando, simultaneamente, o nível das receitas do imposto.

Nesse contexto, a Comissão convidou os Estados membros a participarem tão activamente quanto possível, de modo a que os objectivos do Forum pudessem ser atingidos.

### 3.4. Novas Iniciativas da Comissão

Juntamente com o Plano de Acção, a Comissão apresentou ainda uma série de novas iniciativas em linha com algumas das necessidades identificadas na Comunicação de Junho, com o objectivo de promover uma política coerente em relação a países terceiros, tendo em vista o reforço da troca de informações e o combate a determinadas tendências em matéria de fraude.

Corresponde a um conjunto de medidas em que avultam uma recomendação relativa as acções destinadas a incentivar os países terceiros a aplicar normas mínimas de boa governação em questões fiscais; uma recomendação sobre o planeamento fiscal agressivo; uma plataforma para a boa governação fiscal; a identificação de melhorias relativas às práticas em matéria de fiscalidade das empresas e domínios conexos; o Portal “TIN on EUROPA” (Portal Europeu NIF); a criação de formulários normalizados para a troca de informações no domínio da fiscalidade; a introdução de um desnaturante europeu para álcool completamente desnaturado e álcool parcialmente desnaturado.

No que tange à primeira recomendação, a Comissão começou por assinalar que, no presente, os Estados membros reconhecem os prejuízos, reais e potenciais, causados pelas jurisdições que não cumprem as normas mínimas de boa governação em matéria fiscal, entre as quais se contam as jurisdições comumente identificadas como paraísos fiscais.

Corresponde a uma situação para que cada Estado membro encontrou já uma resposta própria. Pelo seu turno, as empresas, atendendo à liberdade de que gozam ao nível das operações realizadas no âmbito do mercado interno, são livres de criar esquemas com essas jurisdições, utilizando os Estado membros com normas fiscais são menos rigorosas.

---

<sup>20</sup>Cf., Decisão da Comissão (2012/C198/05), de 03.07.2012, relativa à criação do *Forum* da UE sobre o IVA

Nessa medida, a protecção global do volume de receitas fiscais dos Estados membros tem, por norma, apenas a mesma eficácia que a salvaguarda concedida pelo Estado membro cujas disposições são menos exigentes. Configura-se, de facto, uma situação que não só reduz as matérias colectáveis dos Estados, como também ameaça as condições de uma concorrência leal e saudável entre as empresas e, em última análise, é geradora de pesadas distorções no funcionamento do mercado interno.

A fim de combater o problema, a Comissão recomendou, assim, aos Estados membros que adoptassem um conjunto de critérios comuns para identificar os países terceiros que incumprem as normas mínimas de boa governação em matéria fiscal e, ainda, um leque de medidas destinadas aos países terceiros consoante respeitam, ou não, tais medidas ou se comprometam a dar-lhes cumprimento.

Medidas que abrangem a possibilidade de se criar uma lista negra das jurisdições não cumpridoras e a renegociação, suspensão ou celebração de convenções em matéria de dupla tributação. Com o fito de prevenir o desenvolvimento de relações comerciais com países terceiros constantes de listas negras, o Executivo comunitário convidou os Estados membros a adoptarem também medidas complementares.

Acresce que os países membros deviam igualmente considerar a possibilidade de destacamento *ad hoc* de peritos para apoio às administrações fiscais de países terceiros que assumam o compromisso de cumprir as normas mínimas, mas careçam de assistência técnica.

A recomendação constituiu, por isso, um importante primeiro passo no sentido da harmonização das posições assumidas pelos Estados membros em relação às jurisdições que não apliquem normas mínimas de boa governação fiscal. Para avaliar a necessidade de eventuais iniciativas suplementares, a Comissão reservava-se o direito de reavaliar a abordagem e as medidas levadas a cabo pelos Estados membros no prazo de três anos a contar da adopção da recomendação.

No que toca à recomendação sobre o planeamento fiscal agressivo, o Executivo comunitário insistiu na necessidade de garantir que a carga tributária seja partilhada de forma equitativa consoante as opções de cada Governo.

Presentemente, alguns contribuintes podem recorrer a esquemas complexos, por vezes mesmo artificiais, com o propósito de transferir a tributação para outras jurisdições dentro ou fora da União. Os contribuintes, ao fazerem-no, pretendem tirar partido das disparidades existentes entre as legislações fiscais nacionais com a intenção de alcançar que determinados tipos de rendimentos não sejam tributados ou de explorar as diferenças em termos de taxas praticadas.

Já as empresas, ao pagarem impostos, produzem em regra um importante impacto positivo no conjunto da sociedade. Nessa medida, o planeamento fiscal agressivo é susceptível de ser adverso aos princípios da responsabilidade social das empresas<sup>21</sup>, tornando prementes medidas concretas de combate a esse problema.

---

<sup>21</sup> Cf., Comunicação sobre a responsabilidade social das empresas: uma nova estratégia da UE

Acresce que uma acção específica desenvolvida por todos os Estados membros, destinada a obviar à situação, redundaria igualmente em melhorar o funcionamento do mercado interno. Daí a recomendação da Comissão, aos parceiros comunitários de se empenharem num combate conjunto e eficaz nesse domínio.

Os Estados foram, sobretudo, encorajados a incluir uma cláusula nas convenções em matéria de dupla tributação celebradas com outros parceiros da União e com países terceiros a fim de resolverem um tipo de dupla tributação especificamente identificado. O Executivo comunitário aconselhou ainda a utilização de uma norma geral comum antiabuso, que ajudaria a garantir a coerência e eficácia numa área em que as práticas dos Estados acusam uma variação considerável.

A verdade é que as directivas da UE em matéria de fiscalidade – directivas respeitantes aos juros e royalties, às fusões e sociedades-mães e sociedades afiliadas – tornam já possível aos Estados membros aplicar mecanismos de salvaguarda antiabuso<sup>22</sup>. Na realidade, desde que respeitem a legislação comunitária, os Estados podem fazer uso dessa possibilidade para prevenir o planeamento fiscal abusivo.

Além disso, a Comissão mostrou-se igualmente disposta a contribuir para os trabalhos nos *Fora* fiscais internacionais, nomeadamente a OCDE, o G20 e o G8, que operam também neste domínio, a fim de resolver as complexidades da tributação do comércio electrónico mediante a definição de normas internacionais adequadas. Neste contexto, a União devia assumir uma posição ambiciosa e coordenada a fim de tornar o intercâmbio automático de informações na norma global que rege a tributação de carácter internacional.

Quanto à existência de uma plataforma para uma boa governação fiscal, a Comissão anunciou a intenção de proceder à sua criação. Tratava-se de uma plataforma integrada por peritos dos Estados membros e representantes das partes interessadas, animada pelo objectivo de prestar assistência não só na elaboração do relatório de “follow-up” sobre a aplicação das duas recomendações, mas também nos trabalhos em curso sobre planeamento fiscal agressivo e a boa governação de questões fiscais.

Sobre as melhorias respeitantes às práticas prejudiciais em matéria de fiscalidade das empresas, o Executivo comunitário, em consonância com a Análise Anual do Crescimento para 2012, sublinhou a necessidade de conferir um novo impulso aos trabalhos em curso no quadro do código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas<sup>23</sup>.

Nos últimos anos, tornou-se mais difícil evoluir no sentido de alcançar

---

para o período de 2011-2014 – COM (2011) 681 final, de 25.10.2011.

<sup>22</sup> Cf., Manuel Duro Teixeira, *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal: algumas notas*, in: *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 237 e ss.

<sup>23</sup> Cf., JO C 2 de 06.01.1988.

resultados palpáveis ao nível do Grupo do Código de Conduta incumbido de avaliar as medidas fiscais susceptíveis de caber no âmbito do Código<sup>24</sup>. Semelhante circunstância foi fruto quer de se perfilarem questões de uma complexidade crescente, quer do imperativo de afinar e apurar os resultados esperados, o seu calendário e os meios de acompanhamento da sua implementação.

Daí que, a fim de melhorar os trabalhos desenvolvidos no seio da União sobre concorrência fiscal prejudicial, convidou os Estados membros a encarar a possibilidade de se relançarem os trabalhos sobre o Código, mediante acções para melhorar a capacidade de alcançar os objectivos iniciais, nomeadamente submeter com maior celeridade à apreciação do Conselho questões que requerem a adopção de decisões políticas.

Pelo seu lado, assumiu o compromisso não só de intervir nos casos em que é manifesto as directivas vigentes favorecerem o planeamento fiscal agressivo, mas também de apoiar os Estados em relação à promoção do código de conduta sobre a fiscalidade das empresas junto de países terceiros seleccionados e de incentivar uma concorrência fiscal leal a nível mundial. Recomendou, ainda, que o âmbito de aplicação do Código seja alargado a fim de incluir regimes fiscais especiais destinados a titulares de elevados rendimentos ou patrimónios.

No que concerne ao Portal “TIN on EUROPA”, a Comissão, consciente de que a correcta identificação dos contribuintes é essencial para uma troca efectiva de informações entre as Administrações fiscais dos Estados membros, aproveitou o ensejo para apresentar essa nova aplicação destinada a uma melhor cooperação administrativa no domínio dos impostos directos. Uma aplicação que podia, até, ser um primeiro passo de uma abordagem mais coerente no sentido do estabelecimento de um NIF ao nível da União, contribuindo para uma troca automática e mais eficaz de informações.

No que se reporta a formulários normalizados no domínio da fiscalidade, a Directiva 2011/16/UE, de 15 de Fevereiro<sup>25</sup>, previu a sua adopção para a troca de informações a pedido, troca espontânea ou notificações e retorno de informação.

Nessa esteira, foi aprovado um regulamento de execução em que se estabeleceram esses formulários, que não deixarão de conferir mais eficácia e eficiência à troca de informações. Desenvolveu-se igualmente uma aplicação TI respeitante aos mesmos formulários em todas as línguas da UE, já acessível ao conjunto dos Estados membros, que entraria em funcionamento a partir de 1 de Janeiro de 2013.

Por fim, a propósito de um Desnaturante europeu para o álcool completa e parcialmente desnaturado, as alterações a adoptar incluíam uma formulação comum, no plano da União, para a desnaturação do álcool. Tratava-se de uma medida cujo objectivo principal era minimizar as oportunidades de fraude, permitindo, simultaneamente, simplificar e harmonizar os encargos

---

<sup>24</sup> Cf., JO C 99 de 01.04.1999.

<sup>25</sup> Cf., JO L 64, de 11.03.2011.

administrativos das operações lícitas, reduzir os custos de fabrico e melhorar o acesso dos produtores de álcool desnaturado ao mercado.

### **3.5. Iniciativas Futuras**

#### **3.5.1. Acções a Desenvolver no Curto Prazo (em 2013)**

No curto prazo, a Comissão apontou áreas em que a coordenação ou medidas legislativas suplementares podiam ser benéficas tanto para a União, como para os Estados membros.

Nessa esteira, identificou como objectivos a alcançar: combater as disparidades e o reforço das disposições antiabuso; promover normas, instrumentos e ferramentas ao nível da União; garantir, seja o cumprimento das obrigações fiscais, seja a governação fiscal, seja ainda a cooperação administrativa; e desenvolver acções em relação a países terceiros, com vista à celebração de acordos bilaterais de cooperação administrativa.

Para combater as disparidades e robustecer as cláusulas antiabuso mostrava-se indispensável rever a directiva sociedades-mães e sociedades afiliadas, bem como as disposições antiabuso da legislação da UE. Na verdade, debates exaustivos com os Estados membros tinham já demonstrado não ser possível alcançar uma solução sem alterar a directiva. O objectivo seria assegurar que a aplicação da directiva não fosse impeditiva da eficácia das medidas contra a dupla não tributação no domínio das estruturas de empréstimos híbridas.

A Comissão devia ainda proceder à revisão das disposições antiabuso das directivas relativas a juros e royalties, às fusões e sociedades-mães e sociedades afiliadas, de modo a aplicar os princípios subjacentes à recomendação relativa ao planeamento fiscal agressivo.

Por sua vez, a promoção de normas, instrumentos e ferramentas ao nível da União, como a futura norma europeia e internacional de transparência e troca de informações em matéria fiscal e, bem assim, as ferramentas de tecnologias da informação (TI) da União, deviam reflectir o incentivo à troca automática de informações em fora internacionais<sup>26</sup>.

No que lhe respeita, o reforço do cumprimento das obrigações fiscais iria motivar a criação de um código europeu do contribuinte, cabendo à Comissão organizar a compilação das boas práticas administrativas dos Estados membros em ordem a elaborar um código do contribuinte que incluísse as melhores práticas para reforçar a cooperação e confiança entre as administrações fiscais e os contribuintes, garantir uma maior transparência relativamente aos direitos e obrigações dos contribuintes e estimular uma abordagem orientada para os serviços.

---

<sup>26</sup> A Comissão irá solicitar à OCDE que apoie os seus recém-desenvolvidos formulários electrónicos para a troca de informações a pedido, troca espontânea de informações e retorno de informação no domínio da fiscalidade indirecta e prosseguirá a sua cooperação no que respeita aos formulários electrónicos desenvolvidos no âmbito da cobrança de créditos.

A aplicação do código dos contribuintes seria passível de ajudar a uma melhor eficácia da cobrança fiscal, pois melhora as relações entre os contribuintes e as Administrações fiscais, reforçando a transparência das regras fiscais, reduzindo o risco de erros com consequências potencialmente graves para os contribuintes e incentivando o cumprimento das obrigações fiscais.

No que se reporta ao reforço da governação fiscal, havia também que estimular uma maior cooperação com outros organismos responsáveis pela aplicação da lei, mormente as autoridades competentes em matéria de luta contra o branqueamento de capitais, justiça e segurança social, utilizando de forma plena e conjugada as agências da União.

A cooperação entre as agências mostrava-se, aliás, fundamental para permitir uma luta eficaz contra a fraude, a evasão e os crimes fiscais. Corresponde a um domínio em que a EUROPOL pode desempenhar um papel importante no quadro da troca de informações, uma vez que contribui para a identificação e o desmantelamento de redes ou grupos criminosos.

Quanto à cooperação administrativa, impunha-se utilizar controlos simultâneos e admitir a presença de funcionários estrangeiros aquando das auditorias. Nessa linha, a análise levada a cabo no âmbito do EUROFISC devia ajudar a intensificar a utilização dessas ferramentas. Acresce que os Estados membros são convidados a assegurar que as legislações nacionais não constituam um obstáculo à utilização plena desses instrumentos, especialmente no que se refere à presença de funcionários estrangeiros nos serviços ou nas instalações dos contribuintes.

Por fim, no que tange à acção relativamente aos países terceiros, dado que, muitas vezes, os autores das fraudes tiram partido da falta de uma cooperação efectiva entre as Administrações fiscais, vários Estados membros apontavam a necessidade de poderem também dispor, para utilização no âmbito das relações com países terceiros, de ferramentas de cooperação administrativa similares às que já vigoram na UE.

Nessa medida, a Comissão considerava absolutamente fulcral a aludida autorização para negociação de acordos bilaterais com países terceiros, tendo em vista definir um quadro eficaz e vinculativo para a cooperação administrativa em matéria de IVA.

### **3.5.2. Acções a Desenvolver no Médio Prazo (até 2014)**

Em termos de acções a concretizar no médio prazo, a Comissão anunciou que iria agir sobre o reforço da troca de informações e o combate à fraude e evasão fiscais.

Para tanto, admitiu vir a desenvolver novos formulários para a troca automática de informações sobre rendimentos do trabalho, honorários de administradores, produtos de seguros de vida, pensões, bem como propriedade e rendimentos de bens imóveis, em conformidade com a Directiva 2011/16/UE e, ainda, propor soluções práticas para outros tipos de rendimentos não especificados na directiva,

a utilizar pelos Estados membros a título facultativo, a fim de tirar ainda maior partido dos mecanismos nela previstos.

De igual modo, ao nível do número de identificação fiscal da União, propôs-se caminhar de forma decidida na esteira da instituição de um NIF da União, na convicção que pode constituir a melhor solução para ultrapassar as dificuldades que os Estados membros enfrentam no que toca à correcta identificação de todos os seus contribuintes – pessoas singulares e colectivas – envolvidos em operações transfronteiriças.

Considera-se que o NIF corresponde, de facto, ao melhor instrumento de identificação dos contribuintes no que respeita à troca automática de informações. No entanto, os NIF nacionais estão concebidos de acordo com regras nacionais que diferem consideravelmente de país para país, dificultando a correcta identificação e registo dos NIF estrangeiros por terceiros, bem como a comunicação desses dados pelas autoridades tributárias às outras jurisdições fiscais.

A este respeito, a alternativa entre um número único da UE ou o aditamento de um identificador da União aos NIF nacionais existentes correspondia a uma questão que devia ainda ser objecto de aprofundamento.

A Comissão encarou também a possibilidade de se desenvolver uma solução de TI central para as ferramentas electrónicas de apoio à cooperação administrativa, a fim de reduzir os custos com TI dos Estados membros e permitir uma troca de informações mais célere e eficiente.

No que se reporta ao combate às tendências e sistemas de fraude e evasão fiscais, considerada a experiência de alguns Estados membros neste domínio e as unidade e informação financeira já existentes, o Executivo comunitário assumiu que importava desenvolver uma metodologia comum, bem como adoptar directrizes para melhorar o acesso das Administrações fiscais às informações sobre fluxos de capitais e contas bancárias EU/offshore, tornando mais fácil detectar as transacções.

No fundo, caberia dar continuidade aos passos já dados nesse sentido, mediante uma partilha efectiva e aprofundada de experiências sobre a matéria no âmbito do seminário FISCALIS, realizado em Outubro de 2012.

A plataforma de gestão de riscos criada em 2007, no quadro do programa FISCALIS, ao desenvolver um plano estratégico para a gestão de riscos de incumprimento das obrigações, tinha como objectivo principal garantir a possibilidade de todos os países comunitários atingirem um nível elevado de cumprimento, a fim de facilitar o tratamento dos riscos transfronteiriços e a luta contra a fraude e, bem assim, de estimular e reforçar a cooperação entre os Estados membros.

#### **4. Conclusões**

Integrada nos seus esforços concertados de combate à fraude e evasão fiscais, a nova Plataforma para a boa governação fiscal, lançada em 2013 pela

Comissão, surgiu com o objectivo de acompanhar, em especial, os progressos realizados pelos Estados membros na luta contra o planeamento fiscal agressivo e os paraísos fiscais, na linha das recomendações formuladas no âmbito do Plano de Acção.

Na realidade, como assinalou o Comissário europeu responsável pela Fiscalidade e União Aduaneira, Auditoria e Luta contra a Fraude, “Ao combater a evasão fiscal, estamos a proteger a equidade dos nossos sistemas fiscais, a competitividade das nossas economias e a solidariedade dos nossos Estados membros”.

Manifestamente que o que está em jogo é demasiado importante para que os Estados membros possam dar-se ao luxo de perderem esta batalha. A plataforma servirá, assim, para controlar os esforços envidados pelos parceiros comunitários e garantir que os resultados correspondam às expectativas acalentadas quando se trata de travar a batalha contra a evasão fiscal.

São os princípios básicos da boa governação e da cidadania que estão em causa. Na realidade, trata-se de proteger a equidade dos sistemas fiscais e que a abertura dos mercados não fique marcada, diria até estigmatizada, por consentir abusos.

Acresce que se convoca, por esta via, um combate pela salvaguarda da solidariedade entre os Estados membros, em que a luta contra a fraude e evasão fiscal configura um desafio decisivo em benefício dos valores da justiça e da equidade.