Leonardo Saraiva Págio

O REGIME DA TROCA DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS NA UNIÃO EUROPEIA

UMA NOVA ORDEM JURÍDICA FISCAL INTERNACIONAL

Trabalho realizado sob orientação da Professora Doutora Maria do Rosário Pereira Cardoso dos Anjos e co-orientadora Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira.

Maio 2021

Leonardo Saraiva Págio

O REGIME DA TROCA DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS NA UNIÃO EUROPEIA
UMA NOVA ORDEM JURÍDICA FISCAL INTERNACIONAL

Dissertação Mestrado em Direito, na área de Ciências Jurídico-Empresariais.
Dissertação defendida em provas públicas na Universidade Lusófona do Porto
no dia 20/05/2021, perante o júri seguinte:
Presidente: Professor Doutor António Cândido de Oliveira
(Professor Catedrático da Universidade Lusófona do Porto)
Arguente: Professora Doutora Patrícia Anjos Oliveira Nogueira de Azevedo Macedo Veloso
(Professora Associada Convidada da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico do Porto)
Orientador: Professora Doutora Maria do Rosário Pereira Cardoso dos Anjos
(Professora Associada da Universidade Lusófona do Porto)

Maio 2021

É autorizada a reprodução integral desta tese/dissertação apenas para efeitos de investigação, mediante declaração escrita do interessado, que a tal se compromete.

"O que me preocupa não é nem o grito dos corruptos, dos violentos, dos desonestos, dos sem caráter,dos sem ética. O que me preocupa é o silêncio dos bons."

(Martin Luther King)

DEDICATÓRIA

Quero primeiramente expressar os meus sinceros agradecimentos,

Aos meus pais pela sabedoria e estímulo que repassaram a mim, durante este período de estudos dos quais estive sem sua presença pessoal e sobretudo pelo exemplo de superação de meu pai, que mesmo cego, tem uma visão aquém de muitas pessoas que pensam que vêem e destemidamente de forma elegante e sábia vive, apoia e constrói um futuro para seus filhos.

As Professoras Doutoras Maria do Rosário Pereira Cardoso dos Anjos e Maria Odete Batista de Oliveira, minhas orientadoras, pelas maravilhosas aulas que tive durante o curso de mestrado e, pela competência técnica no acompanhamento e evolução em meu processo de aprendizagem na realização deste trabalho científico.

Destaco, por oportuno também, aos seguintes professores que de forma dinâmica, altruísta e sensível, estiveram incansavelmente a disposição dos alunos em seus questionamentos e dificuldades de aprendizagem, elevando os para o mister da docência do ensino superior e ao prazer da cultura jurídica e sua atuação, os professores: Doutor Paulo de Brito, Doutora Letícia Marques, Doutor José Manuel Aroso Linhares e, aos demais professores do curso pelos conhecimentos que transmitiram, pois contribuíram com minha formação e experiência no exercício da prática forense.

Com muito amor e saudade, agradeço à minha mãe, em memória, falecida no mês de Fevereiro, próximo a entrega deste trabalho.

A todos, o meu reconhecimento e agradecimento.

ABREVIATURAS PRINCIPAIS

AEPD - Autoridade Europeia para a Proteção de Dados
AT - Autoridade Tributária
BEPS - Base Erosion and Profit Shifting CIDE
CbCR - Country-by-Country Reporting
CC - Código Civil
CE - Comissão Europeia
Cfr. - Confrontar
CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CMOCDE - Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
CP - Código Penal
CRP - Constituição da República Portuguesa
CRS - Common Reporting Standard
DCA - Diretiva da Cooperação Administrativa
EUA - Estados Unidos da América
FATCA - Foreign Account Tax Compliance
FFIs - Foreign Financial Institutions
IGAs - Intergovernamental Agreements
IRS - Internal Revenue Services
KYC - Know Your Customer
LGT - Lei Geral Tributária
Ob. cit. - Obra citada
OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC - Organização Mundial do Comércio
RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias
SEGI - Sistema Eletrônico de Gestão de Informações
TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia
TFUE - Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
UE - União Europeia

SUMÁRIO

Declaração.……...……05
Dedicatória..……...……...07
Abreviaturas e Siglas…….…….……..08
Resumo..……...……10
Abstract.……..…….11
Resumé..……...……12

I PRIMEIRA PARTE: PRESSUPOSTOS TEÓRICOS

Introdução..…….……...……...14

CAPÍTULO I - A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA…..……..……..……18

1.1. O impacto da mutação do Direito Fiscal no sistema de troca de informações fiscais……21
1.2. A cultura de fraude e evasão fiscal frente a cooperação na troca de informações fiscais……23
1.3. Os efeitos da assistência mútua e cooperação administrativa nos Estados-Membros…….……..……29

CAPITULO II - O REGIME JURÍDICO DA TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS …….38

2.1. A legislação vigente que normatiza a relação de cooperação na troca de informações nos países europeus…….…….……41
2.2. Breve recorte temporal de análise do cotejo legal e parâmetro das alterações …….46
2.3. Os impasses e impedimentos para a unificação e cruzamento de informações dos sistemas fiscais……...……..55

CAPÍTULO III - O PROCESSO DE FUNCIONAMENTO SISTEMATIZADO DA TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS……61

3.1. Tipos de procedimentos da troca de informações fiscais e suas peculiaridades……...62
3.2. A fiscalidade internacional na dimensão válida da operação das trocas de informações……..……72
3.3. O Sistema unificado de informações europeia e de políticas fiscais dos Estados-Membros…..……...……..75

CAPITULO IV - A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS NO COMBATE A CONCORRÊNCIA FISCAL DESLEAL ……...……87

4.1. A importância da troca de informação financeira no combate a evasão fiscal …….…….90
4.2. A defesa da livre e justa concorrência entre as empresas dos Estados-Membros…….…..99
4.3. O acautelamento dos direitos de informação do contribuinte na troca de informações……..……..……112

II SEGUNDA PARTE: ESTUDO EMPÍRICO

CAPÍTULO V - METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO ……..…..…….119

5.1. Tema da investigação: importância e justificativa…….…….……119
5.2. Metodologia da investigação……..…….....…….120
5.3. Questões da investigação e objetivos……..……..……..121
5.4. Formulação e delimitação da problemática do estudo……..…….…123
5.5. Tratamento das informações e recolha de dados.....124
5.5.1. Métodos, técnicas e instrumentos de investigação.....124

III TERCEIRA PARTE: APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

CAPÍTULO VI - ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....125

Conclusão.....125
6.1. A Reforma institucional através da troca de informações fiscais e financeiras no sistema integrado coordenado por uma organização internacional…….....…..130
6.2. Uma nova ordem mundial no âmbito fiscal e concorrencial……...……..141
Referências Bibliográficas.....146
Legislação Consultada.....150
Referências Documentais.....151
Anexos.....156

RESUMO

Portugal, como os demais países da União Europeia, vem propiciando condições legais e procedimentos favoráveis a tecnologia de informação no âmbito de seus respectivos sistemas fiscais para atender ao controle e fiscalização dos factos geradores de riqueza tributáveis e que estendem se na esfera internacional.

Neste contexto, na última década percebe-se ainda uma parcela significativa da população utilizando a cultura da fuga a tributação como meio vantajoso de locupletar-se e ter maiores ganhos frente aos concorrentes de forma desleal. Esta postura aplica-se de forma inidónea por parte considerável de pessoas singulares e colectivas nos países europeus.

O enfrentamento a esta conduta nefasta e imprópria de exoneração tributária omissiva, está alinhado a um promissor regime legal de trocas de informações financeiras no combate à fraude e à evasão fiscal. Assim, será regulado de maneira rigorosa e sofisticada todo o fluxo de informações gerado em cada sistema fiscal da União Europeia, para que os contribuintes estejam sob monitoramento e segurança relativo aos seus rendimentos e aquisições valorativas.

A população conta com um Estado provedor e que mantenha a ordem social. O sistema fiscal integrado propicia as condições eficazes para uma arrecadação concreta que atenda

ao orçamento público na contrapartida das informações levantadas e oportunizadas por seus cidadãos.

A troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e signatários se presta ao melhor meio de controle, fiscalização e levantamento fidedigno de valores para atender ao provisionamento orçamentário estatal e inibir a fraude e a evasão fiscal transfronteiriças, para o regular funcionamento do mercado interno de cada Estado-Membro da União Europeia e países do mundo.

Um sistema de cooperação na troca de informações financeiro-fiscais em âmbito universal, com a administração fiscal integrada ao órgão da concorrência, possibilitará a execução de ações de apuração, controle e avaliação de todos os contribuintes e empresas em um determinado território e por parte do Estado e dos demais países aderentes junto de uma organização ou comissão técnica internacional para tomada de decisões quanto ao fomento ou restrições administrativas em prol do interesse público.

PALAVRAS-CHAVE: Troca de Informações Fiscais; Assistência Mútua internacional; Informações financeiras; Combate a Evasão Fiscal e a Concorrência desleal; Novo modelo de gestão fiscal e concorrência internacional.

ABSTRACT

Portugal, like the other countries of the European Union, has been providing favorable legal conditions and procedures for information technology within the scope of their respective tax systems to meet the control and inspection of taxable wealth-generating facts that extend internationally.

In this context, in the last decade a significant portion of the population is still perceived using the culture of the beetle taxation as an advantageous means of locupleting and having greater gains compared to competitors unfairly. This stance is applied in an unusual way by a considerable number of natural and legal persons in European countries.

The confrontation with this nefarious and improper conduct of omission of tax exemption is in line with a promising legal regime for exchanging financial information to combat fraud and tax evasion. Thus, the entire flow of information generated in each tax system of

the European Union will be regulated in a rigorous and sophisticated manner, so that taxpayers are under monitoring and security regarding their valuation income and acquisitions.

The population has a provider state that maintains social order. The integrated tax system provides the effective conditions for a concrete collection that meets the public budget in exchange for the information raised and provided by its citizens.

The exchange of tax information between the Member States of the European Union and signatories provides the best means of control, inspection and reliable collection of values to meet state budget provision and inhibit cross-border tax fraud and evasion, for the smooth functioning of the internal market of each Member State of the European Union and countries of the world.

A system of cooperation in the exchange of financial and tax information at a universal level, with the tax administration integrated with the competition body, will enable the execution of actions for verification, control and evaluation of all taxpayers and companies in a given territory and by the State and other adherent countries to an international technical organization or commission to make decisions regarding the promotion or administrative restrictions in the public interest.

KEYWORDS: Tax Information Exchange; International mutual assistance; Financial information; Combat Tax Evasion and Unfair Competition; New model of tax management and international competition.

RESUMÉ

Portugal, al igual que el resto de países de la Unión Europea, viene brindando condiciones y procedimientos legales favorables para la tecnología de la información en el ámbito de sus respectivos sistemas tributarios para cumplir con el control e inspección de hechos generadores de riqueza imponible que se extienden internacionalmente.

En este contexto, en la última década una parte importante de la población todavía se percibe utilizando la cultura del escarabajo tributario como un medio ventajoso de locupletar y tener mayores ganancias en comparación con sus competidores de manera

injusta. Esta postura es aplicada de manera inusual por un número considerable de personas físicas y jurídicas en países europeos.

El enfrentamiento a esta nefasta e indebida conducta de omisión de la exención fiscal está en línea con un prometedor régimen legal de intercambio de información financiera para combatir el fraude y la evasión fiscal. Así, todo el flujo de información que se genere en cada sistema tributario de la Unión Europea estará regulado de manera rigurosa y sofisticada, de manera que los contribuyentes estén bajo control y seguridad en cuanto a sus ingresos por valoración y adquisiciones.

La población tiene un estado proveedor que mantiene el orden social. El sistema tributario integrado brinda las condiciones efectivas para una recaudación concreta que se ajuste al presupuesto público a cambio de la información recabada y brindada por sus ciudadanos.

El intercambio de información fiscal entre los Estados miembros de la Unión Europea y los signatarios proporciona los mejores medios de control, inspección y recopilación fiable de valores para cumplir con la provisión presupuestaria estatal e inhibir el fraude y la evasión fiscal transfronteriza, para el buen funcionamiento de el mercado interior de cada Estado miembro de la Unión Europea y países del mundo.

Un sistema de cooperación en el intercambio de información financiera y tributaria a nivel universal, con la administración tributaria integrada con el organismo de competencia, permitirá la ejecución de acciones de verificación, control y evaluación de todos los contribuyentes y empresas de un territorio determinado y por el Estado y otros países adherentes a una organización o comisión técnica internacional para tomar decisiones sobre la promoción o restricciones administrativas de interés público.

PALABRAS CLAVE: Intercambio de información fiscal; Asistencia mutua internacional; Información financiera; Combatir la evasión fiscal y la competencia desleal; Nuevo modelo de gestión fiscal y competencia internacional.

I PRIMEIRA PARTE: PRESSUPOSTOS TEÓRICOS

INTRODUÇÃO

A temática da troca de informações fiscais tem sido amplamente debatida, nomeadamente em virtude do contexto internacional que temos vivido nas últimas décadas caracterizado pelo fenómeno da globalização das economias nacionais, o avanço tecnológico, o papel do Estado Social e diversos eventos inesperados e impactantes de ordem natural, tem favorecido uma nova postura de adaptação, aperfeiçoamento e integração dos países e seus sistemas de operação administrativo e sobretudo fiscal.

Preponderantemente, no ano de 2009 a 2019 começaram a surgir alguns trabalhos académicos a nível de mestrado acerca das trocas de informações fiscais em Portugal[1], dos quais foram, em sua maioria, aqui identificados e estudados. Nestes, houve uma apresentação detalhada e exaustiva de todo o conjunto legal que disciplina este processo de troca de informações entre os EM e países envolvidos. A intenção do autor é reproduzir, de forma sucinta, este cotejo científico, de maneira crítica, reflexiva e atual, com as mudanças e resultados oportunizados junto aos países da União Europeia e do mundo.

O volume de negócios desenvolvidos pelas pessoas singulares e colectivas na económica europeia e internacional é fator crucial e preponderante para a manutenção das atividades económicas e dos serviços públicos no âmbito dos respectivos Estados nacionais e consequentemente no funcionamento ativo do Estado e do mercado, há sobrevivência do povo e seu poder "soberano" investido.

A expressão Estado soberano e soberania fiscal serão temas aqui atribuídos e que detém um conceito absoluto e limitado para muitos nos dias de hoje e, que podemos perceber ano após ano a necessidade da saída do isolacionismo nacional para uma política integrada entre nações para a preservação da vida e de melhores condições económicas que possibilitem a todos desfrutarem das mesmas condições mínimas de cidadania em qualquer lugar no mundo.

[1] Rol de dissertações sobre a temática de troca de informações no Anexo 01, p. 156.

Aquém da definição ordinária, o Estado unitário ou federado tem em sua autonomia organizacional, o poder de decisão frente a todas as questões que envolvam as relações económicas e que impactam diretamente nos direitos estabelecidos em sua Constituição, na qual, no geral, a maioria dos Estados estabelecem similares fundamentos e princípios de direito.

Neste contexto, a economia de mercado cada vez mais vem sofrendo a interferência massiva do Estado para além de regulador e fiscalizador, posto que diversos fenómenos de ordem natural ou geradas por intervenção política ou empresarial tem prejudicado a determinados grupos ou empresas e precisam da salvaguarda de quem tem legitimidade superior para as socorrer.

A União Europeia (UE), como o Mercosul e outras organizações intergovernamentais de integração económica, estão avançando no sentido de propiciar a liberdade de concorrência, a liberdade de circulação de pessoas, bens, serviços e capitais e, sobretudo a regulação de ações junto aos agentes económicos frente a um planeamento ou processo sistêmico fiscal de ordem comunitária com o fim de equilibrar uma unidade comercial e de gestão entre os atores envolvidos e, com certeza a informação será o bem de maior peso neste processo.

A articulação que tem por objeto o exercício da cidadania e justiça social, está acima daquele Estado Soberano omisso, que porventura não respeita e sequer preserva os direitos constitucionalmente garantidos a todos os seus cidadãos. Na iminência do não atendimento aos preceitos constitucionais ou infra legais, é aceitável a intervenção do poder central comunitário para resguardar qualquer desigualdade e ilegalidade, posto que todo cidadão deve ser amparado universalmente pela justiça em sua acepção abrangente.

Nessa linha, a soberania fiscal que está geralmente adstrita a um conceito e dimensão relativo a instituição e extinção de tributos, está neste momento sujeita a uma quebra de paradigmas e a um alargamento no seu âmbito de atuação, no que refere-se a transparência e melhoria de processos que venham a beneficiar a arrecadação do Estado e a estabelecer regras de natureza fiscal que favoreçam a troca de informações financeiras entre jurisdições para um avançado controle e fiscalização no sistema fiscal para a projeção e planejamento concreto do Estado em seu orçamento e ações governamentais.

O alinhamento unificado e homogéneo dos sistemas fiscais na Europa e quem sabe um dia no mundo concederá maior estabilidade e justiça nas relações económicas. Na União Europeia, através do Parlamento Europeu e da Comissão Europeia, um regramento substancial tem sido oportunizado para observância das empresas e governos na Europa. No entanto, infelizmente, por questões de pobreza de valores, ainda persistem ações maléficas por parte de empresas e governos, em busca de vantagens fiscais indevidas frente aos demais participantes no mercado, como por exemplo o caso de Luxemburgo que concedeu vantagens fiscais ilegais a Amazon.[2]

A avaliação e concessão de determinadas ajudas estatais que alterem o regramento de um sistema fiscal, deve ser minuciosamente analisado pelos órgãos competentes nacionais e internacionais (Comissão Europeia), para que não aconteça de determinada empresa decida a escolha de um país europeu para a realização das suas operações, com base em condições privilegiadas e seletivas que a esta foi deferida, sem levar em conta o prejuízo aos concorrentes, aos contribuintes e ao Estado.

A unificação dos critérios e requisitos para a atribuição de um benefício fiscal ou a aplicação de determinado percentual de incidência para um ou mais tributos junto a certo sujeito passivo, precisa sistematizar a aceitação dos planeamentos fiscais de forma legítima e permitida, traçando uma fronteira legalmente permitida para as práticas económicas, distinguindo e identificando assim as situações que configurem uma fraude e evasão fiscal.

A troca de informações financeiras entre os Estados-Membros nesta internacionalização das atividades econômicas e com um "limite" territorial formalizado por cada soberania fiscal, é fundamental o alinhamento entre as jurisdições, se possível sempre, através da Comissão Europeia, para delimitar o exercício das respectivas competências tributárias e desta forma combater a evasão fiscal e as práticas evasivas, assegurando o controle dos rendimentos, bens e despesas, bem como a precisa liquidação e cobrança dos tipos de impostos devidos.

Considerando que a troca de informações financeiras entre os Estados-Membros potencializará o controle e o crescimento das receitas tributárias estaduais, acima de tudo, consubstanciará numa métrica de equilíbrio para todos os Estados-Membros na captação

[2] Comissão Europeia. (2017, Outub 10). Auxílios estatais: Comissão considera que o Luxemburgo concedeu à Amazon vantagens fiscais ilegais no valor de aproximadamente 250 milhões de EUR. Bruxelas. Espaço da imprensa. https://ec.europa.eu.

de investimento, pois a União Europeia poderá monitorar e analisar conjuntamente com os Estados-Membros as estratégias e ações que favoreçam a todos na média de crescimento de seus indicadores de PIB, emprego e arrecadação em seu sistema fiscal, desmistificando a concorrência fiscal prejudicial entre os próprios Estados, normalmente designada por *harmful tax competition*.

As administrações fiscais estão num processo de ajustamento de padrões e procedimentos internos e externos e certamente avançará em sua sistematização fiscal, seja em comum acordo com os países dos quais tem mútuo acordo de cooperação, seja aceitando um sistema de informação unificado e direcionado pela própria União Europeia que possibilitará uma equidade e racionalização nos esforços contra a ilegalidade fiscal e o fomento de forma proporcional as economias europeias para a manutenção da liberdade de concorrência benéfica para todos.

É assente entre os Estados-Membros que de forma isolada, é impossível combater de maneira eficaz a fraude e evasão fiscal que acontece face a globalização económica, com a consequente insubsistência de localização da renda e bens dos contribuintes para a tributação.

Algumas questões não favorecem a unanimidade de consenso e ratificação entre os Estados-Membros para um alinhamento satisfatório de unificação de informações para propiciar com qualidade e agilidade a troca de informações e ações concretas com total brevidade de tempo entre as jurisdições. Destas questões, podemos indicar:

- A ideia do Estado ser soberano e somente este pode determinar o funcionamento do seu sistema fiscal,

- A evasão fiscal na União Europeia, que constitui impedimento ao bom funcionamento do mercado interno,

- A falta de alinhamento entre os Estados-Membros, com respeito a aplicação de políticas públicas no âmbito do benefício fiscal e seu controle e fiscalização, de forma que poderia permitir uma economia mais estável e competitiva internacionalmente para todos, não permitindo as distorções de concorrência entre os mesmos,

- A integração das administrações fiscais dos Estados-Membros, através de um único sistema vinculado ao poder central da União Europeia ou de uma organização

internacional, viabilizando a localização dos movimentos de capitais e investimentos efetuados no mercado interno, com a finalidade de assegurar a realização das diligências de levantamento e execuções nos sistemas fiscais envolvidos, para uma actuação eficaz e equiparada, eliminando qualquer assimetria de procedimento e entrega de informação,

- Por fim, o cruzamento das transações efetuadas pelos cidadãos europeus com seus números de informação fiscal, somente concretizará com a obrigatoriedade para toda a pessoa colectiva ou singular de informar as Finanças quem comprou um produto ou utilizou-se de um serviço, mencionando o seu respectivo nif.

No presente trabalho científico é analisado a troca de informações fiscais no âmbito dos Estados-Membros da União Europeia e demais países subscritores, numa perspectiva analítica-normativa, isto é, examinando os principais dispositivos legais da União Europeia e de Portugal, em especial a jurisprudências relacionadas ao presente tema, bem como numa ótica contributiva de uma gestão fiscal eficaz que atenda as demandas do Estado na persecução de seu fim, ou seja, prestar o melhor serviço público aos seus cidadãos, mantendo uma harmonização tributária num ambiente concorrencial equilibrado no mundo empresarial.

Em resposta ao processo de melhoria na administração pública internacional, com a integração de ações da administração fiscal com o da concorrência, relativo a troca de informações financeiras-fiscais entre os países, o autor aponta o sistema eletrônico de gestão de informações (SEGI) como mecanismo regulatório unificado para análise e ações das administrações tributárias no combate a evasão e fraude fiscais, bem como, para justificar os incentivos fiscais concedidos pelos Estados.

CAPÍTULO I

A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS

O desenvolvimento do tema proposto se perfaz inicialmente pela apresentação deste panorama em que as atividades económicas estão além do âmbito de uma jurisdição nacional, ultrapassando fronteiras físicas dos Estados-Membros, e impulsionando uma readequação de seu exercício soberano do poder tributário.

Adiante, é tratado acerca da análise propriamente dita do regime jurídico e suas alterações, contemplados pelas Directivas que regularam e regulam a cooperação na troca de informações fiscais entre os Estados-Membros e, por fim a análise do regime jurídico fiscal nacional advindo da Directiva da União Europeia de 2011, alinhado com o estudo de alguns relatórios europeus/internacionais, dissertações, doutrinas e acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia e de Portugal que abordam diversas questões relacionadas ao tema.

Logo depois, são apresentados os procedimentos fiscais a nível nacional, em Portugal e, posteriormente no plano do direito da União Europeia, com objetivo ao combate a fraude e a evasão fiscal e soluções factíveis que podem ser implementadas a nível europeu e internacional no controle e efetivação das normas vigentes de cooperação para a troca de informações e sua aplicabilidade na regulação da economia com a fiscalização e cobrança de tributos pelos países.

Desde a Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, que reuniram-se dia 1 de Dezembro de 1997, para definição de um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas, foi mencionado no item k da Resolução, a importância na utilização da troca de informações como um instrumento estratégico na luta contra a fraude e evasão fiscal, como assim cito: "O Conselho convida os Estados-membros a cooperarem plenamente na luta contra a evasão e a fraude fiscal, nomeadamente no âmbito do intercâmbio de informações entre os Estados-membros, nos termos das respectivas legislações nacionais."

A troca de informações fiscais referente aos contribuintes alvo dos tributos, nomeadamente dos impostos diretos (*sobre o rendimento* e *sobre o património)* e indiretos (*sobre o consumo)*, recai extrema importância na organização e projeção orçamental das receitas e das despesas públicas, para oportunizar um padrão de vida digno ao cidadão, para assim "disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna".[3]

É imprescindível que a informação quanto a situação patrimonial dos contribuintes esteja atualizada no sistema fiscal de qualquer Estado-Membro, pois o conhecimento da natureza e instrumentalidade das informações fiscais no âmbito do Direito Fiscal

[3] Decreto-Lei n.º 398/98, artigo 6º, 1 - a. Lei Geral Tributária (LGT), Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes.

Internacional, propiciará aos auditores fiscais, operadores do Direito e ao próprio cidadão contribuinte, um adequado tratamento no sistema de gestão fiscal, de maneira que seus bens e direitos estejam alinhados com os propósitos da Finanças de cada país e da União Europeia, no que tange a justiça social.

Além disso, o mais importante, estando a administração fiscal de cada Estado-Membro integrada num sistema que registre as operações internacionais realizadas pelos contribuintes nacionais residentes de cada país, propiciará a eliminação de perdas de receita fiscal, posto que as transações internas realizadas em cada país estariam sendo compartilhadas imediatamente, em tempo integral e o reflexo seria maior controle e arrecadação.

Na gestão do sistema de tributação, o poder de tributar está nas mãos dos Estados-Membros e a UE dispõe apenas de competências limitadas nesta matéria. Uma vez que a política fiscal da UE tem por objetivo o bom funcionamento do mercado único, a harmonização da tributação indireta foi abordada antes da tributação direta (impostos aplicados sobre os rendimentos, o património e o capital dos particulares e das empresas), que carece de um significativo avanço no alinhamento dos Estados-Membros para ações concretas e unificadas na regulamentação de disposições em prol da UE.

"A luta contra a evasão e a elisão fiscal tornou recentemente uma prioridade política. As medidas fiscais devem ser aprovadas por unanimidade pelos Estados-Membros. O Parlamento Europeu tem o direito de ser consultado sobre as questões fiscais, exceto se relacionadas com o orçamento, caso em que é colegislador".[4]

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

Nesse contexto, o presente material presta-se a contextualizar o cenário de mudanças no regime legal de troca de informações fiscais no âmbito do Direito Comunitário, prevalecendo uma unidade de colaboração entre os Estados-Membros da União Europeia e demais países subscritores e "o grande desafio, será, e não é demais repeti-lo, conseguir

[4] Parlamento Europeu. (2020). Política fiscal geral. Fichas temáticas sobre a União Europeia. http://www.europarl.europa.eu

que este princípio de colaboração esteja cada vez mais presente no ser e no fazer das várias Administrações".[5]

1.1. O impacto da mutação do Direito Fiscal no sistema de troca de informações fiscais

A discussão relativa a Integração europeia no âmbito fiscal e a soberania fiscal dos Estados-membros não pode estar acima da Justiça fiscal Internacional. O alinhamento e unificação favorecem a troca de informações entre os Estados-membros para o equilíbrio económico e monetário da União Europeia e do mundo.

"No quadro da União económica e monetária, os impostos, enquanto instrumentos de política económica, orçamental, fiscal e social, constituem o reduto da autonomia dos Estados-membros na conformação das políticas nacionais",[6] ou seja, é através da tributação que cada Estado mantém o pagamento de seus gastos e consegue receber investimentos para manter em ordem seus compromissos públicos, de forma que seu orçamento esteja adequado as previsões sociais. Nessa altura, que a Comissão Europeia precisa receber o devido empoderamento para analisar, regular e fiscalizar as ações fiscais dos EM para uma unidade de gestão económica e concorrencial, sem haver discriminação ou favorecimentos.

Com efeito, a busca de um maior grau de harmonização do ponto de vista das políticas fiscais e de troca de informações em âmbito global, permite uma melhor regulação do mercado e equilíbrio nas relações económicas internacionais. Neste intento, seria permitido a redução de custos, distorções e perdas de eficiência resultante destas diferenças fiscais entre os Estados-membros e maior controle por parte da União Europeia junto as jurisdições, entidades e empresas europeias na concorrência interna e externa. Incluo entidades, pois por exemplo no âmbito educacional universitário, temos universidades públicas e particulares com taxas e propinas extravagantes que oneram os cidadãos e

[5] Oliveira, M. O. B. et al. (2008). Desenvolvimentos Recentes da Corporate Governance na Europa - As Sociedades no Comércio Internacional - A Troca Internacional de Informação Tributária - Responsabilidade Tributária Subsidiária, (5) Colecção. Almedina. Coleção Série Miscelâneas do IDET.
[6] Pinheiro, G. (1998).A Fiscalidade Directa na União Europeia,Estudos e Monografias.Coimbra Editora,p.11.

inviabilizam o processo educativo e de inclusão social, sobretudo muitas gozam de benefícios fiscais.

Inaceitavelmente, a situação fiscal das empresas no mercado comum mantém-se inalterada quanto a falta do quesito fornecimento da informação real de rendimentos e destinatários de seus produtos e serviços, para desta forma a fiscalidade local ter em mãos as informações necessárias para aplicação da tributação adequada e devida para sua política governamental; perpassando desta forma um tratamento discriminatório e irregular no quantum circula e é auferido no mercado europeu e especificamente nos países europeus.

A competição em busca de investimentos por partes dos EM e de outras jurisdições para potencializar a economia, gerar empregos e aumentar a arrecadação fiscal é interesse fundamental, porém deve haver uma dosimetria equitativa e justa no processo para não haver corrupção e desigualdades para uma harmonização coletiva nesta união de países.

Acima de tudo, sem um controle das informações financeiras e sua devida fiscalização delegada, sem reservas, a Comissão Europeia, abre precedente a uma margem de competição fiscal irregular, posto que havendo escassez de informações nas jurisdições, a cobertura do sistema fiscal fica comprometida e a arrecadação não chega ao patamar real e necessário para suprir as politicas sociais que precisam ser implementadas em cada país.

Ademais, até mesmo o Parlamento Europeu não dispõe das informações financeiras suficientes para distribuição adequada dos fundos comunitários aos Estados europeus que assim venham a precisar ou requerer para fomento de suas economias. Sem mencionar, que a falta de controle e fiscalização das informações financeiras gera uma brecha para a corrupção na gestão pública pelos agentes políticos na governança, que podem conceder incentivos ou benefícios a empresas ou entidades sem o devido comprometimento com as questões legais e sociais.

Percebe-se que gradativamente acontece uma mutação do Direito Fiscal relativo ao sistema de troca de informações fiscais, no qual será indicado neste material, porém ainda subsiste e com certeza por questões políticas e não de eficiência pública, a manutenção de uma gestão fiscal ultrapassada face as demandas da economia presente. Nesta linha a professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira manifesta: “Directivas, convenções de dupla tributação ou acordos específicos sobre troca de informações não conseguiram ainda

superar totalmente os tradicionais paradigmas dos sistemas fiscais actuais, envolvendo as respectivas administrações fiscais, com o seu apelo às fronteiras territoriais e à soberania geograficamente delimitada".

No artigo publicado do Doutor Hubert Hamaekers, cujo nome se intitula Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC, indica a necessidade de um consenso entre os EM "no que respeita a um maior grau de harmonização no domínio da tributação das empresas", tendo em vista " a exigência de um elevado grau de harmonização do posto de vista económico". Nesse diapasão o Doutor Hubert hamaekers continua afirmando que "uma vez transferida a soberania econômica e monetária, a perda da soberania fiscal seria mais fácil".[7]

1.2. A cultura de fraude e evasão fiscal frente a cooperação na troca de informações fiscais

É notório que a evasão fiscal tem assumido um carácter transfronteiriço, face a expressiva circulação de pessoas e riquezas entre os EM da União Europeia, carecendo de assegurar uma estratégia rigorosa de controle por parte das administrações fiscais, com a finalidade de resguardar que não haja fuga de capitais para os cofres públicos de outros EM envolvidos nestas relações consumeristas em seus mercados internos.

Nesse diapasão, a fraude fiscal persiste, devido as reincidentes condutas de certos contribuintes voltados a redução do valor da carga fiscal, mediante uma via ilegal, prejudicando a arrecadação de capitais ao EM destinatário.

Os sistemas fiscais em vigor nos EM da União Europeia, precisam assegurar uma maior eficácia e equiparação em seus procedimentos para evitar distorções de concorrência entre as diferentes jurisdições. Não obstante os EM serem soberanos na gestão de seus sistemas fiscais, em concreto, estão percebendo que na aliança conjunta e sistémica de troca de informações financeiras, vem sendo fomentado o combate de forma séria a evasão fiscal, que impede o encobrimento dos fatos geradores que estabelecem os impostos.

[7] Pinheiro, G. (1998). A Fiscalidade Directa na União Europeia, Estudos e Monografias. 11-12. Coimbra Editora, Ob. Cit., Hamaekers, Hubert, p. 27.

O Professor Dr. José Alberto Pinheiro Pinto (2011) reforça:

> "com efeito, não cremos que se consiga reduzir a fraude fiscal apenas com base numa simples redução das taxas de tributação, já que a manutenção de uma fraca fiscalização e de um regime de penalizações de reduzido significado poderá levar a que fuga ao pagamento dos impostos se mantenha." (…) Pensamos, assim, que a luta contra a fraude fiscal deve passar por uma tomada simultânea das seguintes medidas: a) Redução das taxas de tributação; b) Melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços de fiscalização (em termos técnicos e humanos), e c) Estabelecimento de um sistema de penalizador que desencorage a prática de fraude".[8]

Doravante o impacto da evasão fiscal na erosão do orçamento dos Estados, percebe-se que na troca adequada de informações financeiras acerca do real faturamento das empresas e dos rendimentos e gastos integrais dos cidadãos entre as administrações fiscais, a de suprir as deficiências quanto ao serviço de fiscalização junto a este processo de aferição de valores em circulação no mercado em cada ente governamental.

As trocas de informações entre os EM da Europa e demais signatários, viabiliza o controle e estratégia da Fiscalidade para o levantamento de capital de seus cidadãos no exterior e dos que estão em seu território, promovendo uma previsão adequada dos recursos dos quais se pode contar para atender a todas as demandas do orçamento e a própria previsão factível do orçamento, viabilizando assim até mesmo as políticas de redução das alíquotas dos tributos junto aos seus contribuintes.

A troca de informações propicia a não discriminação junto aos não residentes e uma articulação eficiente entre os sistemas fiscais e os sistemas de proteção social, haja vista que o Estado tendo o conhecimento real da capacidade contributiva do cidadão, tão somente viabiliza suas políticas sociais a quem realmente precisa, diminuindo gastos desnecessários e ampliando sua cobertura de subsídios e de políticas públicas de habitação social.

Enquanto houver instabilidade de acesso a informação económica, haverá sobretaxa e aumento da carga fiscal sobre os rendimentos do trabalho com sérias implicações a nível económico e social, nomeadamente quanto as políticas de fomento ao emprego.

Com efeito, a informação financeira permite que os sistemas fiscais dos Estados-membros alcancem maiores receitas provenientes de impostos sobre o rendimento do trabalho. Ademais (Pinheiro, 1998, p. 13):

[8] Pinto, J. A. P. (2011, Setemb). Fiscalidade (5). Areal Editores.

"o Comité Económico e Social considera que o desafio essencial, no futuro imediato, é encontrar, ao nível europeu, uma forma de harmonização fiscal e, nos Estados-membros, uma estrutura fiscal que permitam:

a) Reduzir, onde seja necessário, a carga fiscal e parafiscal sobre o trabalho;

b) Optimizar a carga fiscal de forma a estimular de forma duradoura o crescimento e o emprego, sem recurso à inflação;

c) Preservar a integridade do modelo social europeu existente e continuar a desenvolvê-lo;

d) Facilitar o desenvolvimento do mercado único."[9]

Medidas de harmonização fiscal e de intervenção ativa da União Europeia são preponderantes para uma reforma consistente, com base em directivas que sejam efetivamente cumpridas e com sanções imediatas em face de incumprimento, para que no prazo assim estabelecido todas as jurisdições estejam em uníssono atuando numa padronização de conduta, para a melhoria na distribuição de riqueza e o alcance de uma estrutura fiscal que assim faça valer na prática as ações elencadas pelo Comité Económico e Social.

O impasse persiste enquanto os Estados-membros, em especial os que possam ter a administração pública corrompida, insistirem na permissão irregular de ocultação de informações financeiras, sob a égide de uma "suposta perda" de sua soberania fiscal, em delegar a União Europeia as rédeas da harmonização no domínio da tributação dos rendimentos dos cidadãos e empresas.

A transferência desta competência a União Europeia permite avançar a um socialismo de distribuição de renda e melhores condições de vida a todos os cidadãos, impedido pelo plano político de interesses, que obstam a um plebiscito ou referendo popular numa questão de ordem pública e interesse social. A consumação pela atenção as diretrizes da União Europeia permite uniformizar o tratamento fiscal ao invés de ser segundo ao critério da residência do contribuinte ou do lugar em que o capital é investido.

No que diz respeito as disposições comunitárias alargadas no avanço do sistema fiscal,"a atuação dos Estados-membros está condicionada pelas disposições comunitárias respeitantes às liberdades e às políticas comuns, mas as relações fiscais entre os Estados-membros são fundamentalmente reguladas pelo Direito Fiscal Internacional, na maioria

[9] Pinheiro, G. (1998). A Fiscalidade Directa na União Europeia, Estudos e Monografias. p. 13. Coimbra Editora, Ob. Cit. Comité Económico e Social das Comunidades Europeias, nota 5, p. 2.

dos casos, por convenções fiscais bilaterais sobre dupla tributação."[10] Multilateralismo, é a expressão mais adequada, que firma uma convenção de interesses legítimos, dos quais (Phillips, 2016, p. 08):

> "os países se comprometem a criar uma rede de conexões para assistência mútua, que compreende a troca de informações fiscais, a assistência efetiva na cobrança de tributos e o fornecimento de documentos necessários para instruir procedimentos judiciais e administrativos em curso nos países contratantes. Este nível de cooperação entre países tornou-se possível em virtude de um interesse comum a todos: combater a perda de receitas e o desgaste das bases de arrecadação por práticas evasivas."

Outra expressão de grande força, é o paraíso fiscal (Tax haven), que abre precedente inequívoco para as práticas evasivas em todos os países do mundo. Segundo a publicação Fortune 500, (Phillips, 2016, p. 08):

> "As of 2015, 367 Fortune 500 companies — nearly three-quarters — disclose subsidiaries in offshore tax havens, indicating how pervasive tax haven use is among large companies. All told, these 367 companies maintain at least 10,366 tax haven subsidiaries.13 The 30 companies with the most money held offshore collectively disclose 2,509 tax haven subsidiaries. Bank of America, Citigroup, JPMorganChase, Goldman Sachs, Wells Fargo and Morgan Stanley — all large financial institutions that together received $160 billion in taxpayer bailouts in 200814 — disclose a combined 2,342 subsidiaries in tax havens"[11],

informa que no ano de 2015, 367 empresas das 500 da revista Fortune, já representavam quase três quartos das subsidiárias em paraísos fiscais offshore, entre as grandes empresas. Ao todo, essas 367 empresas mantêm pelo menos 10.366 subsidiárias de paraísos fiscais ou "regimes fiscais preferenciais".

Frente a este cenário obscuro e desigual, as vantagens da troca de informações entre os Estados-membros e signatários, com base numa uniformização de procedimentos e contingentes, certamente acarretará um balanço positivo de benefícios e custos para todos os envolvidos, face ao controle e quantitativo de valores precisos dos negócios desenvolvidos para a regulação e direcionamento compatível com as necessidades do mercado nos incentivos utilizados para as empresas permanentes e as que pretendem iniciar suas atividades.

O secretário de Estado dos Assuntos Fiscais Português, Doutor António Mendonça Mendes (Jornal I, 2019):

> "admitiu que podem vir a ser introduzidas melhorias na máquina fiscal do Estado, tornando-a mais simples e eficiente, mas deixou o alerta que, para tal, é necessário existir a recolha do máximo de informação

[10] Pinheiro, G. (1998). A Fiscalidade Directa na União Europeia, Estudos e Monografias. 14-15. Coimbra Editora, Ob. Cit. Ter Kuile, B. H. (1991 November). Legal aspects of fiscal sovereignty within the internal market. Intertax, (11), 503-509.

[11] Phillips, R. et al. Offshore Shell Games (2016). The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies. p. 08. cf. dados da Citizens for Tax Justice. http://ctj.org/pdf/offshoreshellgames2016.pdf

> disponível sobre as empresas e cidadãos por parte da Autoridade Tributária (AT)", e realçou que "mais informação permite melhorar os serviços e, sobretudo, o combate à fraude e à evasão fiscal", mas lamentou que, por vezes, esses pedidos de mais e novos dados não colhem popularidade e "são criticados" ou "não compreendidos".[12]

A simplificação de processos é uma forma estratégica e eficiente de dar economicidade e celeridade aos procedimentos administrativos. Um estudo realizado pela Sérvulo & Associados para a Associação Portuguesa de Empresas de Distribuição (APED) demonstrou que o setor de distribuição português tem de cumprir 169 obrigações fiscais por ano e neste estudo é proposto 23 medidas para simplificar todo o processo administrativo fiscal.

Nessa linha, (Jornal I, 2019):

> "o estudo Paying Taxes 2018, elaborado pelo Banco Mundial em parceria com a PwC, indica que Portugal é o sexto país da União Europeia onde as empresas demoram mais horas a cumprir as suas obrigações fiscais (um total de 243 horas), se considerarmos apenas os impostos sobre o rendimento e o consumo. A média da União Europeia situa-se nas 161 horas, menos 82 do que em território nacional. A complexidade e a falta de transparência do sistema, prejudicando a compreensão de empresas e cidadãos, são apontadas como as principais causas para estes problemas".[13]

O estudo deixa sugestões, propondo, à partida, "a criação de plataformas únicas de comunicação e pagamentos entre as empresas e os cidadãos e o Estado, estreitando, desta forma, a ligação entre as partes e facilitando a resolução das várias questões".[14]

Ponto importante a salientar, face ao caráter global do mercado, percebe-se uma necessidade cada dia maior frente a uma política fiscal competitiva, pelas empresas, que culmine num controle adequado e eficaz de informações fiscais para o funcionamento eficiente do Estado e consequentemente na diminuição da carga fiscal para todos, face o conhecimento do real faturamento das empresas e o aumento e equilíbrio da receita pelo Estado para fazer jus ao seu orçamento.

É aqui que se insere não só o programa de e-residência como também a promoção de políticas e boas práticas de cibersegurança e privacidade, a fiscalização política e democrática sobre a utilização de inteligência artificial pelos poderes do Estado (de modo a proteger os direitos fundamentais dos cidadãos e evitar discriminações) e a salvaguarda de

---

[12] Jornal I (2019, Novemb 29). Antônio Mendonça Mendes quer mais dados sobre os contribuintes. https://ionline.sapo.pt/artigo/678568/antonio-mendonca-mendes-quer-mais-dados-sobre-os-contribuintes?seccao=Portugal

[13] Id. Ibid. https://ionline.sapo.pt/artigo/678568/antonio-mendonca-mendes-quer-mais-dados-sobre-os-contribuintes?seccao=Portugal

[14] Id. Ibid. https://ionline.sapo.pt/artigo/678568/antonio-mendonca-mendes-quer-mais-dados-sobre-os-contribuintes?seccao=Portugal

que uma entidade pública com poderes e meios efetivos para assegurar direitos, liberdades e garantias que possam ser colocados em causa pelo uso de meios digitais.[15]

O "Governo em Portugal, a exemplo da Estônia, deseja criar a figura da residência digital para dar direitos em Portugal a cidadãos estrangeiros, mesmo que estes não se encontrem fisicamente no país". A criação do programa de residência digital (e-residência), estará "permitindo aos requerentes que lhes sejam reconhecidos direitos independentemente da sua localização física. Contudo, este não é um visto de residência nem torna quem o recebe cidadão estoniano – é antes uma forma de atrair investimento e empreendedores para o país".

O Executivo vai procurar ainda, entre outras medidas, "apoiar a criação ou o desenvolvimento de aceleradoras de empresas para investimento semente, promover o programa StartUP Visa além-fronteiras e fomentar a criação de uma plataforma de ligação entre pequenas e médias empresas (PME), organizações não governamentais (ONG) e startups, com o objetivo de gerar novos produtos e serviços".[16]

São inúmeros os caminhos e soluções a serem implementadas para o controle e melhoria na administração tributária. De certo que a mais-valia "informação financeira" precisa estar atualizada e na posse da autoridade fiscal, para seu processamento e liquidação em imposto, para suprimento dos cofres públicos. Além disso, com a "informação financeira" a administração fiscal pode fazer projeções e estimativas quase reais das receitas diretas ao Estado e as possíveis decisões estratégicas para diminuição da tributação para fomento de determinadas atividades que careçam de impulso económico devido as certas circunstâncias do mercado.

[15] Jornal Expresso (2019, Outub 27). Governo quer lançar um programa de residência digital e uma tarifa social de acesso à internet. https://expresso.pt/economia/2019-10-27-Governo-quer-lancar-um-programa-de-residencia-digital-e-uma-tarifa-social-de-acesso-a-internet

[16] Pimentel, A. (2019, Dezemb 17). Governo vai criar uma residência digital para empreendedores (como se faz na Estónia) já em 2020. https://observador.pt/2019/12/17/governo-vai-criar-uma-residencia-digital-para-empreendedores-como-se-faz-na-estonia-ja-em-2020/

1.3. Os efeitos da assistência mútua e cooperação administrativa nos Estados-Membros

Não serão considerados em detalhes, neste material, as trocas de informações praticadas no âmbito de cooperação jurídica internacional em matéria civil e penal ou mais especificamente da lavagem de dinheiro, embora essas matérias estejam ligadas ao tema tributário. Ademais, será tratado especificamente sobre as formas de desvio a tributação que corroboram com a concorrência fiscal prejudicial e as ações de combate a evasão e fraude fiscais através da troca automática de informações.

"O mercado interno, embora seja um espaço de concorrência, rege-se por valores, princípios, regras e não simplesmente pela lei de sobrevivência do mais apto".[17] Para a manutenção desta ordem, a União Europeia faz uso de suas instituições estabelecidas e da legislação comunitária, em especial o artigo 102 do TFUE, que prevê a proibição da exploração abusiva de uma posição dominante no mercado, com a finalidade de coibir a restrição ou distorção da concorrência e do comércio entre os EM.

No entanto, percebe-se que além da expressiva concorrência fiscal, de incentivos por determinados EM para captação de negócios, planeamento fiscal agressivo, do branqueamento de capitais, financiamento do terrorismo, a perda de arrecadação tem sido o maior inimigo na área de fiscalidade com impacto grave e negativo para as contas do Estado, com repercussão em todo o mundo. A origem desta perda de arrecadação, está em suma na evasão e fraude fiscais.

A solução criada no Direito Comunitário, através da OCDE, para o combate a evasão e fraude fiscais foi a troca automática de informações, que até então estava formalizado em tratado internacional para que ocorresse a permuta de informações, seja tratados para evitar a dupla tributação (DTA), que contenham cláusula de troca de informação, tratados de trocas de informações em matéria tributária (TIEA)[18] e por fim a criação de lei, ou melhor, no papel, pois não havia interesse por parte da maior parte dos Estados, por questões políticas de soberania ou de não querer participar da democratização de informações que

[17] Machado, J. E. M. (2011). Direito da União Europeia, Capítulo VI - Mercado Interno e Direito da concorrência. (2) 430-431. Coimbra Editora.
[18] A sigla TIEA corresponde a Tax Information Exchange Agreement.

entendiam serem suas, sustentando um sigilo bancário que acobertava ilegalidades e na verdade estas informações financeiras pertencem a fiscalidade internacional.

As administrações fiscais estavam limitadas na transmissão e processamento das informações financeiras entre si, por questões políticas, posto que a lei já autorizava tal conduta, porém sem coatividade em seus pormenores procedimentos, que geravam lentidão e descaso na gestão destas informações para suposta proteção de grandes milionários. Isto é, a legislação permita acesso à verificação dos sócios e proprietários das empresas e de suas atuações, e os governos não utilizavam-se de forma concreta estas informações contra a evasão e fraude fiscais.

Todo o preconceito ou política que obstruía o funcionamento efetivo da troca de informações financeiras entre os EM veio em derrocada, quando os EUA, o mais afetado pela evasão fiscal no mundo, através da Foreign Account Tax Compliance - FATCA, impôs (Nabais, 2018, p. 120):

> "um complexo sistema de obrigações de reporte de informações e de retenções na fonte de impostos tanto às entidades do setor financeiro internacional (Foreign Financial Institutions) como a entidades não financeiras privadas (Non-Financial Foreign Entities) que, em todo o mundo, tenham contactos económicos com os EUA, forçando assim estas entidades a acordos com o Internal Revenue Service, num quadro de relações internacionais à margem do que resulta da igual soberania dos Estados. Instrumento este que veio provocar uma onda de reações, como referimos, em sede da política fiscal quer dos Estados, quer das organizações internacionais como a OCDE e a própria União Europeia".[19]

O professor Gabriel Zucman, em matéria ao Journal of Economic Perspectives, descreve o motivo que levou os EUA a arrancada de ações enérgicas e diretas contra a evasão fiscal: "US companies are shifting profits to Bermuda, Luxembourg, and similar countries on a large and growing scale. About 20 percent of all US corporate profits are now booked in such havens, a tenfold increase since the 1980s. This profit-shifting is typically done within the letter of the law and thus would be best described as tax avoidance rather than fraud."[20] A transferência de expressiva soma de valores em lucros pelas empresas americanas para Bermudas, Luxemburgo e países semelhantes, com impacto direito nas receitas do Estado, realidade esta também sofrida pela maioria das jurisdições, em menor escala de valores, impulsionou aos EUA pressionar com êxito as

[19] Nabais, J. C. (2018). Introdução ao Direito Fiscal das Empresas, (3) 120-121. Almedina.
[20] Zucman, G. (2014). "Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", Journal of Economic Perspectives, 28 (4), p. 121. https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.28.4.121

instituições financeiras e sistemas fiscais de todo o mundo a colocarem em prática as normativas pactuadas nos últimos fóruns e acordos, de forma, que todos detivessem controle e fiscalização dos valores em contas no estrangeiro, para, não somente conter esta fuga de capital, mas principalmente para impedir a lavagem de dinheiro e o financiamento ao terrorismo.

O professor Doutor António Carlos dos Santos, antigo secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de Portugal, afirmou que "durante anos foi esmorecendo com os lentos e sinuosos caminhos da cooperação fiscal internacional, não há dúvidas de que o movimento a que assistimos é ímpar. Que o ritmo tem sido avassalador. Ainda, em meia dúzia de anos percorreu-se aquilo que não foi percorrido em décadas."[21]

A Cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, já contava com a Diretiva 2011/16/UE, que normatizava os procedimentos relativos à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade entre os EM da UE. Não obstante, as autoridades fiscais dos EM da UE, ainda não operacionalizavam as regras e os procedimentos na troca de informações para fins fiscais, de forma que gerasse resultados significativos para os EM.

A Diretiva 2011/16/UE prevê que autoridades fiscais dos EM da UE devem manter contacto com a Comissão Europeia e com os órgãos semelhantes de outros países da UE, seja diretamente, ou através dos departamentos e funcionários para tratar dos pedidos de informações. Porém a lei era branda, flexível e ainda mencionava a expressão "se possível" e "maior brevidade possível", com um prazo mínimo extenso de 6 meses para o atendimento da demanda. Esta leitura não percebia-se interesse em prestar eficiência e eficácia nesse novo processo de troca de informações financeiras dos contribuintes na Europa. Corroborando com esta assertiva, o comentário da Tax Justice Network sobre o relatório da FACTI sobre abuso fiscal global, informa: "The FACTI panel confirms that the OECD has proved unable to deliver genuinely inclusive results: we need a UN tax convention to ensure that our global tax system works for everyone."[22]

Além disso, a Diretiva 2011/16/UE já previa que desde o ano de 2015 que as autoridades nacionais deveriam, pelo menos, uma vez por ano, fornecer automaticamente

[21] Miranda, E. (2019, Mai 24). Como a Europa está a apertar o cerco à evasão fiscal. 10 -11. Jornal Expresso. Economia. Transparência nos negócios. Como a Europa está a apertar o cerco à evasão fiscal. 10 -11.
[22] Tax Justice Network. (2020, Setemb 24). "Nossos sistemas tributários estão programados para falhar": Comentário da Tax Justice Network sobre o relatório da FACTI sobre abuso fiscal global. https://www.taxjustice.net

às suas contrapartes as informações obrigatórias/declarações por país (contas financeiras, rendimentos do trabalho, honorários de administradores, produtos de seguro de vida, pensões, propriedades e rendimentos de bens imóveis) sobre residentes noutro país da UE. Vários EM da UE demoraram para transpor a Diretiva 2011/16/UE para o direito, publicando um Decreto-lei regulamentando seu comando normativo no âmbito interno, para assim transmitir automaticamente às informações em forma de declarações por país.

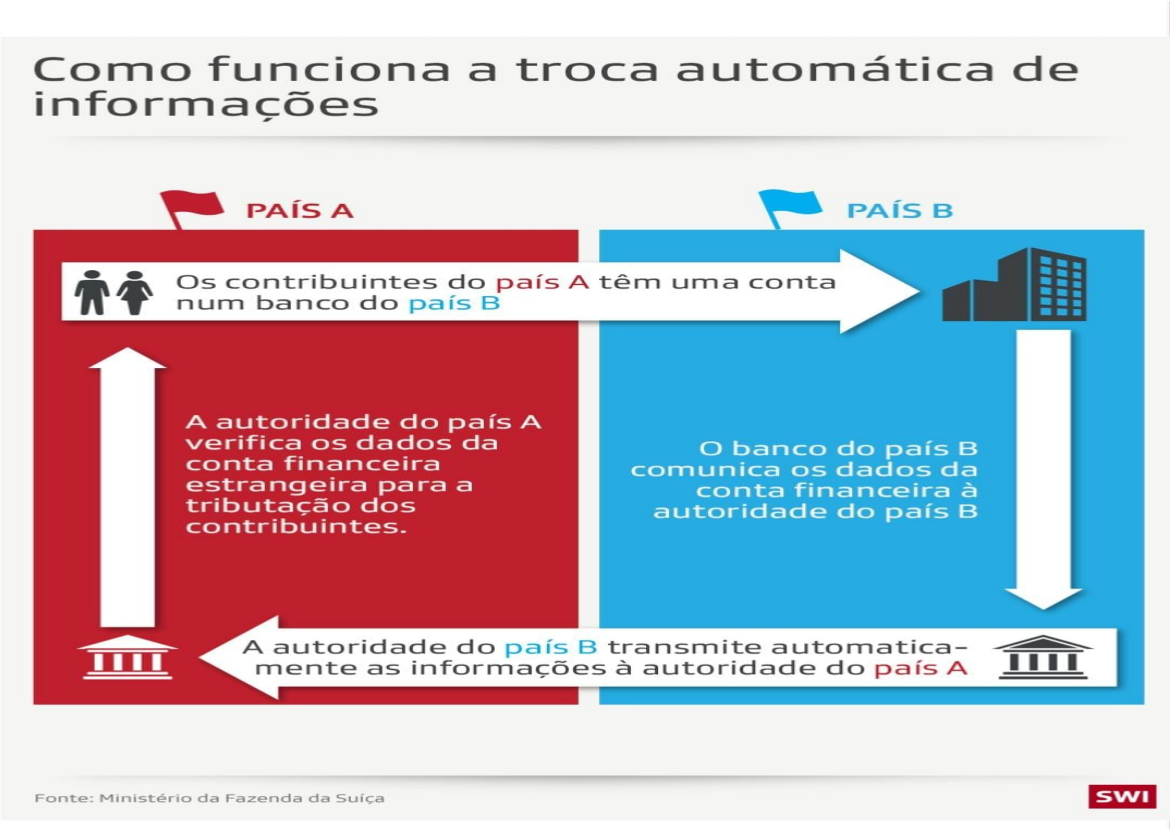
As autoridades fiscais passaram a ter acesso às informações (identificação dos clientes) sobre os beneficiários efetivos de empresas ou centros de interesses coletivos em conformidade com a Diretiva (UE) 2015/849, alterada pela Diretiva (UE) 2018/843 e por último a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018 (conhecida como DAC 6) que culminou na vigência da Lei n.º 26/2020, de 20 de julho. A partir de então, o acesso pela administração fiscal a identidade do beneficiário da moeda física ou virtual ou título de valores em qualquer instituição financeira e suas informações financeiras está concedido por lei, para efetiva aplicação na Europa contra o branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, sobretudo a evasão e fraude fiscais e a concorrência fiscal agressiva.

Como dito, houve a imposição por parte dos EUA junto as instituições financeiras, associado as normativas da OCDE e da Comissão Europeia, que transpondo a Diretiva em lei portuguesa, potencializou a efetividade da medida, o artigo 19.º da Lei n.º 26/2020, de 20 de Julho, aplicando até o valor de 80 mil euros as contraordenações em face de incumprimento quanto a apresentação ou a apresentação fora do prazo legal, junto à Administração fiscal. A cobertura quanto a obrigação de comunicação dos impostos foi alargada, estando os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, IVA (consumo), imposto municipal sobre imóveis e transmissões onerosas de imóveis e do selo, relativo a propriedade. Tudo, visando impedir a ocorrência de dissimulações de origem de dinheiro, alterando a sua forma ou transferindo fundos para locais onde fossem menos suscetíveis de atrair atenções, como os paraísos fiscais.

As autoridades fazendárias até então, detinham seu corpo de auditores e fiscais para investigar em especial as empresas, quanto ao volume de faturamento versus sua liquidação de impostos vertidos ao Estado, através da análise de livros e documentos financeiros. A tecnologia de informação e comunicação foi aprimorando-se ao ponto, que oportunizou o envio eletronicamente de informações pelos contribuintes. Além destes,

principalmente dos seus intermediários, enviando as informações financeiras para uma análise segura e completa da administração tributária local e esta comunicada às autoridades competentes de todos os outros Estados-Membros, por meio de uma troca automática e em conformidade com as medidas adotadas pela Comissão Europeia inerentes aos formulários normalizados e ao diretório central seguro a nível dos Estados-Membros sobre a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

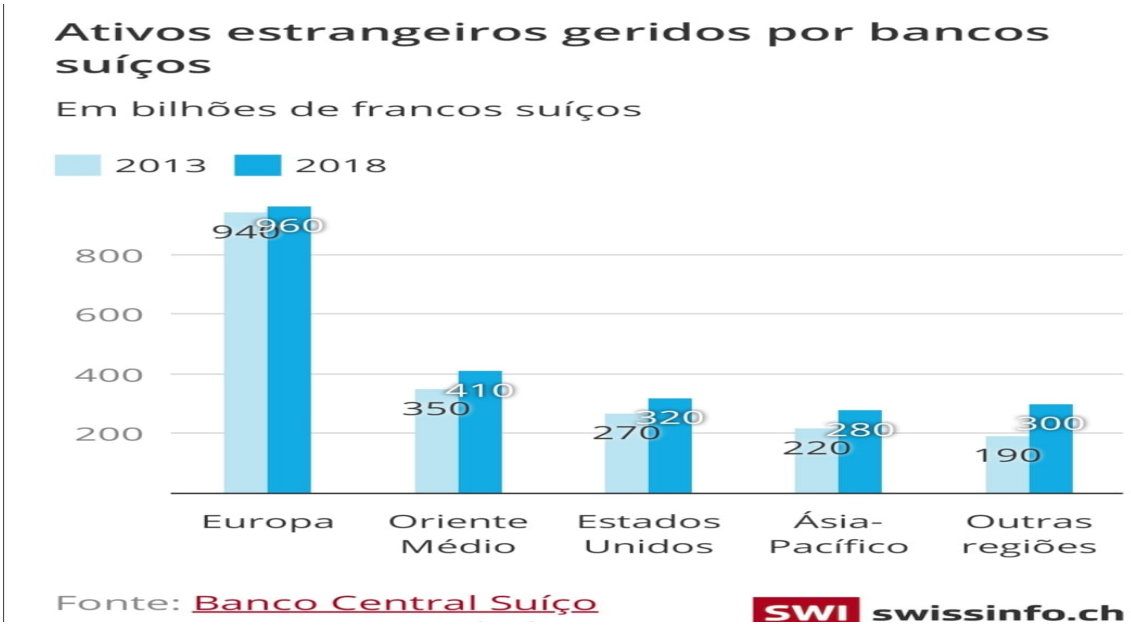
A sistemática de troca entre as organizações está agora em funcionamento, para o fluxo regular e confidencial das informações financeiras nos EM da UE e signatários, funcionando da seguinte maneira, como descrito no quadro abaixo:



Com esta ação coordenada a nível europeu e internacional, já começa-se a perceber a redução das perdas significativas de receitas fiscais e as distorções antes existentes no mercado único, face a existência de uma estrutura fiscal mais favorável ao combate da evasão e fraude fiscais.

A Suíça foi considerada o país, do ranking da Rede para a Justiça Fiscal (Tax Justice Network) como o paraíso fiscal mais ativo da sociedade internacional. “Tal estudo fora feito por meio de relatório que considerou 15 aspectos específicos, dentre os quais: segredo bancário, registro de fundações, respostas aos pedidos de informações e a publicação de dados.”[23]

Este novo cenário deveu-se as recentes jurisdições que aceitaram integrar no rol de países cooperantes no cenário internacional, em especial os Estados que atuam como paraísos fiscais, dentre os últimos aderentes, como Suíça, Hong Kong e Singapura. Estas jurisdições considerados paraísos fiscais, ao aderirem a troca de informações fiscais, com receio de serem sancionados com as medidas anti-evasão e terrorismo, passaram a fornecer as informações requeridas e as que automaticamente devem ser enviadas na legislação em vigor e conseguiram até credibilidade no mercado, sem o preocupante sigilo que reinava, aumentando assim sua carteira de investimentos, como por exemplo a Suíça, como segue o indicador fornecido abaixo do Banco Central Suíço:



[23] Botelho, M. M. (2013, Jan/Jun). Países com Tributação Favorecida e as Listas da OCDE: O Caso do Uruguai. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Ano IV, (9). Banco de dados da Tax Justice Network. www.taxjustice.net

De certo a existência de abuso fiscal, lavagem de dinheiro e corrupção assolando as finanças globais. O maior perdedor nessa jornada é a camada mais pobre da população, pois deixa de usufruir de melhor aparato de serviços públicos pela ausência de arrecadação de impostos; mas uma luz está no final do túnel com a efetividade das trocas de informações financeiras. Dados da Tax Justice Network, no: O TAXCAST um podcast da rede justiça tributária, informa que "Tax compliance is about seven times higher when taxpayers know that information about their income is automatically provided in this way – to say nothing of the impact on corrupt payments and other criminal transactions."[24]

Com a troca de informações financeiras com base na automaticidade e multilateralismo, acredita-se que muitas multinacionais deixarão de transferir seus lucros, de forma artificial, para jurisdições com baixos impostos (paraísos fiscais) para minimizar seus passivos fiscais e Portugal, "no total, o Estado arrecadou 71,4 mil milhões de euros, uma subida de 4,3 mil milhões de euros face a 2017 (+6,5%), em grande medida por causa do IRS e do IVA."[25]

Portugal a partir do ano de 2018 passou a sentir um acréscimo significativo na arrecadação das receitas provenientes de impostos sobre o rendimento *(Taxes on income) e impostos correntes sobre o rendimento, património, etc. (Current taxes on income, wealth, etc),* conforme planilha referente ao levantamento das receitas fiscais e contribuições sociais que é apresentado abaixo do Instituto Nacional de Estatística de Portugal[26]*:*

Quadro B.4.3.1 - Receitas de impostos e contribuições sociais das administrações Públicas (S.13)

[24] Tax Justice Network. (2019). The taxcast - Um podcast da the tax justice network. https://www.thetaxcast.com/solutions/

[25] Oliveira, V. R. (2019, Mai 13). Observador. Carga fiscal recorde em 2018, confirma INE. https://observador.pt/2019/05/13/carga-fiscal-recorde-em-2018-confirma-ine/#

[26] Instituto Nacional de Estatística. (2020). B.4.3 Receitas Fiscais e Contribuições Sociais. https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_cnacionais2010b2016&contexto=si&selTab=tab1&perfil=392022857&INST=391949801

Table B.4.3.1 - Tax revenue and social contributions of general government (S.13)

Un.: 10^6
Euros

Operação SEC *ESA operation*	Total das receitas de impostos e contribuições sociais (incluindo contribuições sociais imputadas) *Total tax revenue and social contributions (including imputed social contributions)*	Total das receitas tributárias *Total tax revenue*	Impostos correntes sobre o rendimento, património, etc. *Current taxes on income, wealth, etc.*	Impostos sobre o rendimento *Taxes on income*
Ano *Year*	D.2+D.5+D.9+D.6	D.2+D.5+D.9	D.5	D.51
	1=2+13+14+15	2=3+9+12	9=10+11	10
2013	63 080,0	42 630,4	19 263,3	18 664,2
2014	63 886,4	43 428,7	18 795,7	18 252,9
2015	66 231,6	45 447,8	19 274,5	18 762,3
2016	67 880,0	46 269,8	18 797,5	18 287,2
2017	71 261,6	48 568,3	19 413,6	18 874,3
2018	75 480,5	51 621,0	20 678,6	20 113,8
2019Po	78 189,1	52 914,9	20 849,3	20 241,9

Em suma, repisando, o site governamental português, através de relatório de atividades desenvolvidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, referente ao ano de 2018, que confirma a nossa assertiva que (Secretaria do Estado Assuntos Fiscais, 2019):

> "Em 2018, a receita fiscal cresceu 4,7%, acima do crescimento do PIB (2,1%). E tal acontece num contexto em que não há nenhum aumento das taxas de imposto, tendo havido, por contraponto, no ano de 2018, uma descida significativa do IRS, com o aumento do número de escalões e com a atualização do mínimo de existência. Ora, porventura o melhor indicador da eficácia do combate à fraude e evasão fiscal em Portugal não pode deixar de ser este: um aumento da receita fiscal acima da taxa de crescimento do PIB e num contexto em que a política fiscal é de redução do esforço fiscal dos contribuintes, sejam famílias ou empresas."[27]

Além disso, a maior incidência da fiscalização e o cumprimento das obrigações fiscais, colaboram para este melhor quadro fiscal, como assim alude o referido relatório (Secretaria do Estado Assuntos Fiscais, 2019):

> "A maturidade do projeto e-fatura assume um papel central no domínio dos resultados no combate à fraude e evasão fiscal. Mais uma vez, em 2018, o indicador das faturas comunicadas (5,8 milhões) mostra que o mesmo continua a crescer (3,1% face a 2017), das quais 1319 milhões são de faturas com NIF de pessoas singulares, o que representa mais 7,2% que no ano anterior, tendo-se ainda registado um aumento de 4% das entidades emitentes de faturas (916.755). É importante também ter presente que a indução do cumprimento voluntário está associada ao significativo aumento do número de ações inspetivas (127.860 ações inspetivas em 2018, que compara com 114.579 ações inspetivas em 2017 – um aumento de cerca de 11,4%). Mas, importa sublinhar que dentro destas ações inspetivas assumem especial relevância as ações de informação e prevenção (que atingem um peso de 74,2%), em linha com a orientação que está subjacente à atuação da administração fiscal no sentido de reforço da atuação no apoio ao cumprimento voluntário. Um indicador relevante que importa sublinhar na atividade inspetiva é o aumento de 28% das regularizações voluntárias à matéria coletável, o que demonstra o grau de eficácia da sua atuação."[28]

"Em 2018, Portugal apresentou uma receita fiscal na ordem dos 37,1% do PIB, situando-se na 15.ª posição no ranking da UE27 no que respeita ao rácio entre a receita fiscal e o PIB."[29] O Fórum Global para a Transparência e Troca de Informação para fins fiscais, que atualmente reúne 161 membros e integra a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) foi e é um marco importante na história do combate a evasão fiscal, com o aumento expressivo de aderentes, dentre estes Portugal, pois "Este

[27] Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. (2019, Jun). Relatório de atividades desenvolvidas de Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2018. p. 09. https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBAAAAB%2bLCAAAAAAABACzMDYxBwBjAmExBAAAAA%3d%3d

[28] Id. Ibid. p. 10. https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBAAAAB%2bLCAAAAAAABACzMDYxBwBjAmExBAAAAA%3d%3d

[29] Confederação Empresarial de Portugal. (2020, Jul). Estudo sobre a carga fiscal em Portugal. p. 20. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/pt_pt/topics/tax/pdf/ey-estudo-sobre-a-carga-fiscal-em-portugal-2020.pdf

combate já permitiu recuperar mais de 100 mil milhões de euros em receitas fiscais, em termos mundiais, frisa a OCDE."[30]

CAPITULO II

O REGIME JURÍDICO DA TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS E FINANCEIRAS

O percurso no qual a legislação regula a troca de informações fiscais e financeiras entre as jurisdições vem sucedendo é de sensíveis avanços nos últimos anos, para conter operações legais e/ou fraudulentas que prejudicam em suma a maioria dos países do mundo. A iniciativa por parte de vários Estados e organizações internacionais tem propiciado um historial normativo específico que tem sido aprimorado no decorrer dos anos, dos quais será apresentado de forma sucinta, para nosso conhecimento.

A internacionalização e a globalização alinhada com a tecnologia vem permitindo que pessoas e empresas transfiram seus fundos e lucros para contas bancárias não declaradas em impostos offshore para países com baixa tributação, chamados paraísos fiscais. A implantação de um novo padrão internacional de troca de informações fiscais, advindo de "um conjunto de instrumentos internacionais, de natureza bilateral e multilateral (incluindo instrumentos europeus) que foram rapidamente absorvidos pelas legislações nacionais das jurisdições aderentes, revolucionando os standards internacionais até aqui em vigor"[31] dos quais efetivamente obrigaram as entidades financeiras quebrarem o sigilo bancário e a repassarem as informações financeiras as autoridades fiscais para análise e a devida liquidação de impostos aos seus cidadão residentes e repassar estas informações as demais jurisdições que detinham cidadãos com valores provisionados com estas instituições financeiras.

[30] Santos, A. S. (2020, Jul 03). Troca mundial de informações financeiras permite apanhar o rasto a 84 milhões de contas bancárias detidas em offshores. Economia. Jornal Expresso. https://amp.expresso.pt/economia/2020-07-03-Troca-mundial-de-informacoes-financeiras-permite-apanhar-o-rasto-a-84-milhoes-de-contas-bancarias-detidas-em-offshores

[31] Tavares, D. P. (2019). CEJ. Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE. A troca automática de informações no direito europeu. (3). p. 69. http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_DFInternacional2019.pdf

No ano de 2009 foram assinados 196 tratados de troca de informações em matéria tributária (TIEA), entre as mais diversas jurisdições do mundo, muitos destes considerados paraísos fiscais, porém até então sem expressão, devido a ausência de praticidade de suas normativas e interesse por parte dos países envolvidos.

Um clamor foi instaurado na comunidade internacional acerca do financiamento ao terrorismo e a crimes de lavagem de dinheiro, bem como a abusos no âmbito da concorrência internacional com impacto direto na fiscalidade.

As Nações Unidas e as demais organizações internacionais que buscam o desenvolvimento do direito internacional, que buscam a ordem global pacífica, em um movimento promovido pela OCDE e por parte dos EUA traduziram em recentes respostas políticas à evasão fiscal internacional, dos quais será objeto de nosso estudo.

Em consonância com as diretrizes da OCDE, várias jurisdições utilizam-se da cláusula de intercâmbio de dados constante do artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação em seus acordos e que propicia a troca de informações financeiras, dos quais estava em modo ainda superficial e não efetivo, no entanto, mais concretamente, desde o ano de 2017, percebe-se um expressivo avanço e aplicação de suas normativas pactuadas.

> A Convenção Multilateral para Mútua Assistência em Matéria Fiscal (Convenção Multilateral) em 2011 e se comprometeu com a Declaração Automatic Exchange of Information in Tax Matters (AEOI) em 2014, ocasião em que representantes oficiais de 47 países, além da União Europeia, reforçaram a intenção de combater práticas de non-compliance através de trocas periódicas e automáticas de informação, abrangendo, dali por diante, também a troca automática de informações sobre contas financeiras (OECD, 2014):
>
> "DECLARE that we are determined to tackle cross-border tax fraud and tax evasion and to promote international tax compliance through mutual administrative assistance in tax matters and a level playing field e CONFIRM that automatic exchange of financial account information will further these objectives particularly if the new single global standard, including full transparency on ownership interests, is implemented among all financial centres."[32]

Um novo padrão global único foi implementado para troca automática de informações de contas financeiras entre todos os centros financeiros do mundo e de informações fiscais entre as administrações fiscais, pois "uma dimensão muito significativa do combate à fraude e evasão fiscal é a cooperação internacional. Nos últimos anos têm-se intensificado

[32] OECD. (2014). Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters. https://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf

as iniciativas de troca de informações fiscais e financeiras entre diferentes jurisdições, o que tem sido entendido como pedra angular do combate à evasão e elisão fiscais".[33]

No entendimento do autor, percebe-se o avanço a um modelo universal de socialização de informações e ações com a finalidade de uma repartição justa dos impostos entre os cidadãos, num processo de distribuição equitativo da cobrança de acordo com a capacidade de contribuição versus o rendimento e expressão de riqueza de cada um, seguindo padrões elevados de justiça que existem para ser aplicado em todas as sociedades.

O momento da pandemia do covid, foi mais um episódio que demonstrou a intervenção do Estado para assegurar os direitos dos cidadãos, em especial o trabalho e renda, para a manutenção da ordem e economia de seus cidadãos. A soberania do Estado precisa resguardar seus cidadãos, alinhado as regras e boas práticas internacionais e a informação fiscal e financeira num banco de dados fidedigno e atualizado, facilita este direcionamento de esforços em políticas públicas para manter o equilíbrio económico e social.

A arquitetura do sistema fiscal está em mudanças e certamente ainda carece de efetivas melhorias e ajustes, para que os cidadãos tenham direito a um financiamento adequado de bens e serviços públicos, assegurado no todo ou em parte pelos respectivos beneficiários. As finanças públicas sempre serão o centro de destaque e mobilização para todas as ações governamentais para a vida de seus cidadãos e dos empreendimentos em funcionamento e os que precisam ser incentivados ou fomentados ao funcionamento e permanência.

O fator de justiça fiscal e de eficiência económica interno e internacional está centrado na avaliação da justiça tributária, segundo o princípio da capacidade de pagar (ability to pay). Nesse contexto, estando o Estado fiscal com total domínio de todas as fontes de informações financeiras a respeito do desenvolvimento empresarial e laborativo em sua circunscrição, de expressão de renda, tem como regular de forma equânime a cobrança proporcional e razoável de uma tributação que não seja pesada ao cidadão e que guarneça as despesas orçamentárias e de fundo operacional, para atendimento aos clamores sociais.

A experiência que pode e está sendo proporcionada neste intercâmbio de troca de informações financeiras e fiscais, dos quais pode ser alargada como contributo ao cidadão

[33] Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. (2019, Jun). Relatório de atividades desenvolvidas de Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2018. p. 10. https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBAAAAB%2bLCAAAAAAABACzMDYxBwBjAmExBAAAAA%3d%3d

planetário, isto é, a todas as pessoas do mundo que são mantenedoras do Estado com seus proventos e, em sua maior amplitude, espera que o Estado as proteja e preste os serviços públicos necessários a sua vivência digna. (Bairrada, 2007, p. 43):

> "Ao contrário do que acontecia com o princípio do benefício, segundo este critério um sistema fiscal é justo se a repartição dos impostos pelos cidadãos for feita de acordo com a sua capacidade económica, independentemente do grau de satisfação que cada um possa retirar da fruição dos bens e serviços públicos. Focando a sua atenção exclusivamente do lado da receita, o uso deste princípio obriga, portanto, a definir como se determina a capacidade de pagar e qual o montante de imposto a cobrar a pessoas com capacidades de pagar distintas."[34]

Atualmente, a capacidade de pagar é avaliada em três situações de incidência que as finanças registram de seus contribuintes: o rendimento, o consumo e o património. Um sistema fiscal padrão deve permitir, através do princípio da capacidade contributiva vinculada aos três indicadores referidos como base dos seus impostos, quantificar o melhor valor a pagar, de acordo com às situações concretas dos diferentes contribuintes, gerando a justa medida do imposto a pagar por cada um. A "verdadeira ideia de justiça distributiva, a qual consiste não em produzir mas em corrigir as desigualdades e os males da natureza."[35] Nesse caminho de carácter multifacetado da realidade dos contribuintes, será alcançado o melhor modelo de gestão fiscal para cada contribuinte em específico, com suas deduções e acréscimos, conforme suas ações mercadológicas naquele período.

2.1. A legislação vigente que normatiza a relação de cooperação na troca de informações nos países europeus

As relações de cooperação internacional vêm avançando junto a um grande número de Estados com ações para o desenvolvimento no mundo e o combate a pobreza e desigualdades. Nesse prisma, o rol dos propósitos da Carta das Nações Unidas, de 26 de junho de 1945, artigo 1º, item 3 e 4, afirma: "Alcançar a cooperação internacional na solução de problemas internacionais de caráter econômico, social, cultural ou humanitário e na promoção e incentivo ao respeito pelos direitos humanos e pelas liberdades fundamentais para todos, sem distinção de raça, sexo, língua ou religião e para ser um centro de harmonização das ações das nações na consecução desses fins comuns".

[34] Bairrada, C. & Martins, A. (2007). Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. p. 43. http://www.scielo.mec.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a03.pdf
[35] Id. Ibid. p. 43. http://www.scielo.mec.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a03.pdf

A cooperação internacional é o melhor caminho para a união dos povos em busca da pacificação e solução por meio de negociações entre os países membros, que por sua vez evoluem para acordos formais, modelos ou orientações no âmbito da cooperação internacional, perante os problemas que afligem toda a humanidade.

Cabe destacar uma normativa legal preponderante no campo da cooperação internacional na União Europeia, que é o Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, com vigência no ano de 1998, produzido através da resolução do Conselho e dos representantes dos governos dos Estados-membros, descreve no item K, a reprodução do que sería a bandeira inicial para minimizar ou solucionar a questão da evasão e fraude fiscais oportunizadas pela concorrência fiscal prejudicial, que informa o item K: "O Conselho convida os Estados-membros a cooperarem plenamente na luta contra a evasão e fraude fiscais, nomeadamente no âmbito do intercâmbio de informações entre os Estados-membros, nos termos das respectivas legislações nacionais."

Este código de conduta é simplesmente um instrumento de natureza política e que se reportava somente à fiscalidade direta das empresas, portanto, não impactava nos direitos e nas obrigações dos Estados-membros e nem mesmo em suas competências respectivas no universo europeu.

A agenda internacional tem sido marcada também pelo desenvolvimento de outros instrumentos e medidas que conferem à troca automática de informações um dos mais importantes destaques no palco da transparência fiscal. É o caso das práticas e medidas discutidas no projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), que motivaram uma ação coordenada entre Estados para evitar a erosão das bases tributáveis e transferência de lucros, revestindo a troca automática de informações entre Estados uma das soluções propostas em diversas das suas ações.

Destacam-se, nestas matérias, a Ação 5, relacionada com a troca de informações sobre decisões fiscais prévias e acordos prévios sobre preços de transferência (acordos preferenciais concedidos a multinacionais), a Ação 12, relativa a esquemas de planeamento fiscal agressivo e a Ação 13, referente à troca de informações sobre preços de transferência. Os reflexos do BEPS e das políticas de boa governação global e transparência fiscal fizeram-se sentir na União Europeia, a qual assumiu um papel ativo e inovador na implementação da troca automática de informações. Através de sucessivas alterações à Diretiva 2011/16/UE, as categorias de informações sujeitas a troca automática

e obrigatória entre Estados-Membros foram alargadas, incluindo agora (Tavares, 2019, p. 70-71):[36]

1. Dados sobre contas financeiras, tais como saldos e rendimentos pagos nessas contas (através das alterações introduzidas pela DAC2).

2. Informações sobre decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência, face à aprovação da Diretiva (UE) 2015/2376, de 8 de dezembro de 2015 (DAC3),

3. Informações financeiras e empresariaIs, em conformidade com a declaração por país (Country-by-Country Report – CbCR), no âmbito da Diretiva (UE) 2016/881, de 25 de maio de 2016 (DAC4), bem como,

4. Informações sobre mecanismos de planeamento fiscal agressivo, face às alterações impostas pela Diretiva (UE) 2018/822, de 25 e maio de 2018 (DAC6).

Foi através de um esforço mundial, liderado pelo G-20, no ano de 2010, que surgiu a Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras chamada Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), lei federal norte-americana que obrigava as instituições bancárias estrangeiras (financeiras e não-financeiras) a fornecerem informações de seus correntistas à administração fiscal americana (Internal Revenue Service – IRS), desde que esses correntistas fossem também cidadãos norte-americanos, senão os Estados Unidos estaria penalizando tais países, "no sentido de direcionar sua coatividade para a retenção do valor de 30% (trinta por cento) sobre remessas de renda em caso de não cooperação do país de destino do crédito bancário, razão pela qual motivou ampla adesão de signatários até o momento"[37], visando o combate a práticas de erosão da base tributária e transferência de lucros.

Esta iniciativa de intercâmbio automático de informações tributárias, inclusive financeiras, aplicado no cenário internacional pela instituição do FATCA e dos respectivos acordos intergovernamentais - IGA, converteu-se no novo padrão global de transparência e intercâmbio de informações.

Em conjunto, no Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários foi criado em reunião plenária em Jacarta/Indonésia a norma comum de comunicação mundial desenvolvida pela OCDE, também conhecida por Common Reporting Standard (CRS), que significa Padrão Comum de Relatório ou Padrão Comum

[36] Tavares, D. P. (2019). CEJ. Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE. A troca automática de informações no direito europeu. (3). 70-71. http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_DFInternacional2019.pdf

[37] Pinto, R. A. L. (2019). A troca automática de informações bancárias e fiscais evoluindo para um costume internacional. IBDT. Revista Direito Tributário Internacional Atual, (5). https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-5-2019/a-troca-automatica-de-informacoes-bancarias-e-fiscais-evoluindo-para-um-costume-internacional/

de Prestação de Informações, posto que é um meio eletrônico para troca de informações tributárias e financeiras para intercâmbio automático de informações.

Este sistema eletrônico de informações com "a partilha de informação entre países sobre contas detidas no estrangeiro decorre de uma 'ferramenta' desenvolvida em 2014 pela OCDE em resposta aos anseios do G20, o chamado Common Reporting Standard, que tem vindo a ser atualizado. Este mecanismo permite às autoridades obterem informação junto das suas instituições bancárias e automaticamente trocar esses dados com outras jurisdições numa base anual, existindo neste momento uma rede de quase cem territórios que se entreajudam a este nível."[38]

Esta última iniciativa foi legalizada e sua norma foi plenamente acolhida pela União Europeia (UE), mediante a aprovação da Diretiva 2014/107/UE, de 9 de dezembro de 2014, que alterou a Diretiva 2011/16/UE, de 15 de fevereiro de 2011, no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (doravante designada DAC2). O item 10 da presente Diretiva, clarifica sua finalidade:

> "As informações financeiras que deverão ser objeto de comunicação e de troca deverão dizer respeito não só aos rendimentos relevantes (juros, dividendos e tipos de rendimento similares) mas também aos saldos de conta e produtos da venda de Ativos financeiros, a fim de ter em conta situações em que um contribuinte tente ocultar património representativo de rendimentos ou ativos que tenham sido objeto de evasão. Por conseguinte, o tratamento das informações no âmbito da presente Diretiva é necessário e proporcionado para que as administrações fiscais dos Estados-Membros possam identificar de forma correta e inequívoca os contribuintes em causa, aplicar e executar as suas leis tributárias em situações transfronteiras, avaliar a probabilidade de ocorrência de evasão fiscal e evitar novas investigações desnecessárias."

Houve a transposição desta Diretiva para a legislação nacional portuguesa, que entrou em vigor no dia 01 de janeiro de 2016.

Cabe destacar nesta esteira de pressão pública e política internacional por mudança de paradigma no cenário tributário global, que também "em 2013 na cimeira do grupo G8 foi elaborada a Declaração de Lough Erne onde se reconhece a importância da partilha automática de informação pelas autoridades fiscais de todo o mundo com o objetivo de diminuir problemas de evasão e fraude fiscais (Branco, 2014)."[39]

---

[38] Santos, A. S. (2020, Jul 03). Troca mundial de informações financeiras permite apanhar o rasto a 84 milhões de contas bancárias detidas em offshores. Economia. Jornal Expresso. https://amp.expresso.pt/economia/2020-07-03-Troca-mundial-de-informacoes-financeiras-permite-apanhar-o-rasto-a-84-milhoes-de-contas-bancarias-detidas-em-offshores

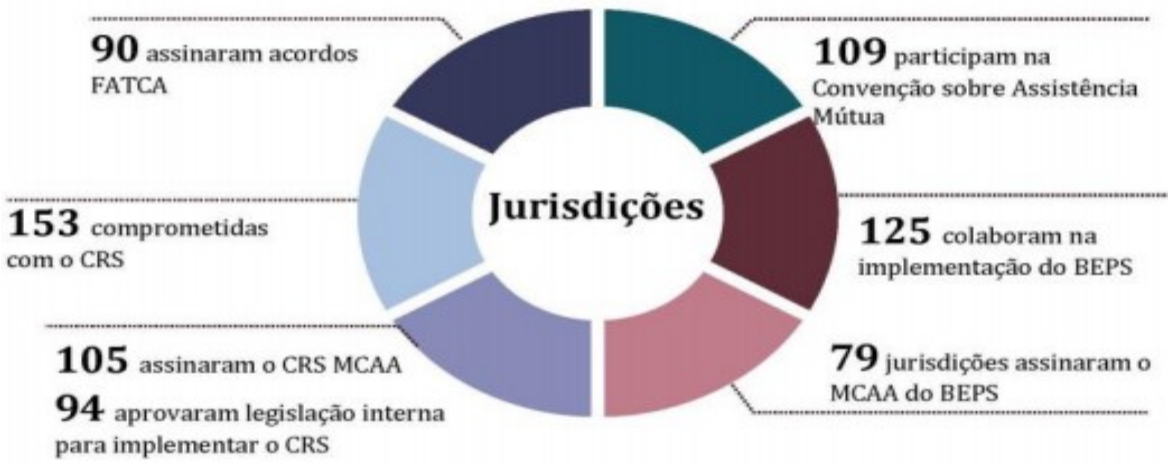
[39] Santos, D. F. F. (2019). Country-by-country reporting no setor bancário europeu. Dissertação Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão. M. p. 05. https://core.ac.uk/download/pdf/302953994.pdf

Portugal se insere neste contexto europeu e internacional, aderindo as normativas comunitárias, consideradas no âmbito da troca de informações tributárias no ambiente internacional, com base inicialmente em acordos bilaterais e tratados internacionais, vindo a tornar-se lei interna em vigor, por transposição a Diretiva europeia. A base legal interna, com força através do Decreto-Lei n.º 64/2016, transposto pela Diretiva n.º 2014/107/UE, do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, que alterou a Diretiva n.º 2011/16/UE, ora também transposta para o ordenamento jurídico português através do Decreto-Lei n.º 61/2013 de 10 de maio, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, que revogou a Diretiva n.º 77/799/CEE, do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos e prémios de seguros.

A atual Lei portuguesa n.º 17/2019, de 14 de fevereiro, alterou alguns dispositivos do Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de Outubro, que estabeleceu um regime de comunicação obrigatório à administração fiscal quanto ao envio de informações sobre contas financeiras de titulares ou beneficiários residentes em território nacional, com um valor agregado que exceda 50.000 euros, conforme artigo 10, A desta lei.

Até à data (2019), um número muito considerável de jurisdições em todo o mundo – cerca de 153 (Quadro de adesões abaixo) – comprometeram-se a implementar a troca automática de informações sobre contas financeiras como novo modelo em matéria de transparência fiscal com o CRS. Portugal faz parte do grupo de jurisdições que já implementou e já trocou informações em cumprimento da Norma comum de comunicação da OCDE. De acordo com os dados divulgados pela OCDE, desde 2018 foram trocadas informações sobre cerca de 47 milhões de contas offshore no âmbito do CRS, num volume superior EUR 4.9 trilhões.[40]

[40] Tavares, D. P. (2019). CEJ. Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE. A troca automática de informações no direito europeu. (3). 71/123(Quadro de adesões). http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_DFInternacional2019.pdf



O processo de implementação da Norma comum de comunicação em Portugal implicou a alteração e adoção de diferentes diplomas, bem como a introdução de um conjunto de novas obrigações para a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), para as instituições financeiras, mas também para as entidades não financeiras e para os contribuintes. Num processo algo atribulado, o novo standard internacional abalou, significativamente, os institutos do segredo bancário e do segredo fiscal – pouco pacíficos entre nós – bem como o nível de proteção dos direitos e garantias dos sujeitos contribuintes, sobretudo dos seus direitos de participação, dos quais se destacam os direitos de notificação, audição prévia e recurso jurisdicional.[41]

Neste passo, com o uso constante do intercâmbio de informações financeiras e fiscais entre as administrações fiscais, a legislação produzida e práticas desenvolvidas revelam uma fonte tradicional do direito internacional, ou seja, o direito consuetudinário.

2.2. Breve recorte temporal de análise do cotejo legal e parâmetro das alterações

As práticas do cotidiano impulsionam os legilsladores na criação de leis, para estipular regras de comportamento na sociedade, para uma harmonização e uniformidade nas

[41] Tavares, D. P. (2019). CEJ. Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE. A troca automática de informações no direito europeu. (3). 71. http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_DFInternacional2019.pdf

relações sociais e empresariais. O que impulsionou a sociedade através de seus representantes a normatizar a necessidade de cooperação entre os povos no que tange a troca de informações financeiras é o incumprimento as regras da concorrência, advindos de práticas desleais no mercado, que consequentemente prejudicam diretamente as receitas públicas dos Estados. (MJ, 1993) O:

> "Tratado de Roma de 1957, no capítulo que trata das "Regras de Concorrência", declarou ilegais quaisquer formas de auxílios estatais por parte dos Estados Membros. De fato, o artigo 92 do Tratado de Roma, dispõe o seguinte: "Art. 92. Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados Membros, os subsídios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções".[42]

Avançarei perfazendo um breve enquadramento histórico, traçando o percurso da elaboração das principais normativas sobre o tema em específico até os dias de hoje, começando pela Carta das Nações Unidas, de 26 de junho de 1945, que surgiu através da ideia de criar uma comunidade de países para garantir a paz, nos moldes da Liga das Nações, que não obteve sucesso após a Primeira Guerra Mundial. A Carta da Nações Unidas já descrevia a importância da união dos povos, dos acordos internacionais para práticas que envolvam a melhoria de vida em todos os países do mundo, destacando o texto do artigo 1º, 3, que afirma o objetivo de: "Realizar a cooperação internacional, resolvendo os problemas internacionais de carácter económico, social, cultural ou humanitário."

O artigo 26 dos Modelos de Convenção da OCDE, ONU e EUA, é uma Convenção que visa evitar a dupla tributação, com a finalidade de facilitar o comércio internacional e o fluxo de investimentos entre as jurisdições, eliminando a dupla tributação, através da observância de uma legislação específica que trata do fornecimento de informações entre autoridades fiscais quanto ao acesso de informações do contribuinte no exterior. Segundo o Doutor Phelippe Toledo Pires de Oliveira, "a troca de informações em matéria tributária já estava presente no Modelo de Convenção da OCDE de 1963. Todavia, somente após o relatório da OCDE de 1998 é que essa prática ganhou maior notoriedade e espaço nas discussões tributárias."[43]

---

[42] Ministério da Justiça. (1993, Novemb). Consulta nº 0038/99. Conselho administrativo de defesa econômica - CADE. Tributação: princípios, evolução e tendências recentes, de Geraldo Biasoto Júnior. Textos para Discussão, (31), Instituto de Economia, Unicamp, 23-24.

[43] Oliveira, P. T. P. de. (2012). A Troca de Informações em Matéria Tributária: Práticas e Perspectivas Brasileiras sobre o Assunto. Ano 1 (3). 139-160/142. Revista da PGFN. https://www.gov.br/

O parágrafo 2º do artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE, informa que a cooperação administrativa entre as administrações tributárias é condicionada à confidencialidade das informações recebidas. Nesse passo, a troca de informações somente ocorre quando o Estado requerente se compromete a tratar os dados recebidos como sigilosos. Neste contexto identificamos com propriedade a cooperação internacional, que evoluiu no sentido de facilitar a troca de informações entre as administrações tributárias para a efetividade no combate e eliminação da evasão e elisão fiscal.

A Constituição da República Portuguesa de 1976 esteve presente com sua contribuição para este cenário fiscal, em consonâncias com o princípio do Estado Social, destacando em seu artigo 81, b, a incumbência prioritária do Estado no âmbito económico e social, quando descreve "promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição de riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal."[44]

A Diretiva n.º 77/799/CEE, do Conselho, de 19 de dezembro de 1977 é uma Diretiva respeitante à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-membros em matéria de fiscalidade direta na União, relativo ao acesso aos dados fiscais existentes nos vários Estados, que inicialmente por esta normativa foi operado mediante o mútuo respeito das práticas nacionais instituídas e dos requisitos básicos aplicados por cada Estado em seu ordenamento interno. Ademais, "nesta, garante-se às Administrações Fiscais a possibilidade de obter informações relativas a contribuintes que exerçam actividades noutro Estado-Membro, informações essas muitas vezes essenciais para determinar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos."[45]

Nesta importante normativa, foi também instituído três categorias de troca de informação: a requerimento de uma das autoridades fiscais à de outro Estado; troca automática e regular de informação; e troca espontânea de informação, das quais veremos com maior propriedade no item 3.2., tipos de procedimentos da troca de informações fiscais e suas peculiaridades.

O Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, anteriormente mencionado, aplicado no ano de 1988, na construção deste cotejo de normas em prol da cooperação

[44] Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10. Aprova a Constituição da República Portuguesa.
[45] Marques, F. C. V. (2006). O Princípio da não-discriminação e a Fiscalidade Directa na União Europeia. XLIX. p. 198. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Económicas.

entre os governos quanto aos assuntos fiscais contra a evasão e fraude fiscais, trazendo várias medidas fiscais aos Estados-membros, porém sem a coercibilidade devida para a efetividade das ações e harmonização fiscal da tributação das empresas, tornando-se nas palavras do conceituado Professor Doutor José Cabal Nabais (2018, p. 184):

> "Com efeito, a União Europeia, à falta de consenso na adopção de normas comunitárias, designadamente de directivas mais consentâneas com os avanços da união económica e monetária, que a regra da unanimidade facilmente origina, acabou por se virar para um instrumento "brando" ou um "direito soft", aprovando um Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Um Código que, não contendo normas jurídicas, não pode, nomeadamente, ser objeto de aplicação pelo TJUE, exprimindo tão-só um compromisso político assumido pelos Estados membros no sentido de adoptarem medidas fiscais concordantes com os objetivos que a União pretende ver concretizados em sede da harmonização da tributação das empresas."[46]

No seguimento, ocorreu a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, feita em Estrasburgo, em 25 de Janeiro de 1988, em que os Estados-Membros do Conselho da Europa e os países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) firmaram o respectivo protocolo, antes que a norma relativa à troca de informações fiscais fosse internacionalmente acolhida, texto no qual foi alterado pelas disposições constantes do protocolo de alteração, que entrou em vigor a 1 de Junho de 2011.

Quanto a esta Convenção, importa mencionar, sobre a sua falta de efetividade no período de vigência, face ao cunho político, transformou-se numa norma para "inglês ver", conforme item 5 do protocolo de alteração à convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal, que a (OCDE, 2011, p. 84):

> "Convenção está sujeita às restrições existentes no direito interno. A Convenção não exige, designadamente, a troca de informações bancárias, a pedido, para todos os efeitos fiscais, assim como não prevalece sobre um condicionalismo de interesse fiscal nacional. Ao invés, a norma acolhida internacionalmente em matéria de transparência e de troca de informações prevê a plena troca de informações a pedido para todos os efeitos fiscais, sem tomar em consideração um condicionalismo de interesse fiscal nacional ou de sigilo bancário para efeitos fiscais. Tendo em vista a sua harmonização com a norma acolhida internacionalmente, os artigos 4º, 21º e 22º da Convenção devem ser alterados."[47]

Nesse contexto, a realização do Fórum Global para a Transparência e Troca de Informações Tributárias pela OCDE que permitiu apresentar vários pontos do relatório feito pela OCDE em 1998 a serem colocados em prática, em especial a implantação dos padrões de troca de informações na seara tributária para dar eficiência e efetividade ao processo a nível internacional.

---

[46] Nabais, J. C. (2018). Direito Fiscal. (11). p. 184. Almedina.
[47] OCDE. (2011). Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal. p. 84. https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf

O contribuinte tem sempre o direito de optar pelo negócio fiscalmente menos oneroso para sua atividade, conforme o princípio da iniciativa económica típica da economia de mercado. No entanto o Estado como regulador e provedor da economia, pode e deve limitar ações de abuso de direito em matéria fiscal e planeamento fiscal que prejudiquem ao erário público, de forma que a distribuição seja justa dos encargos tributários, prevalecendo o princípio fundamental do sistema fiscal.

Até o ano de 1999 havia a cláusula geral anti abuso que constava a previsão referente a desconsideração dos efeitos de negócios jurídicos destinados a contornar a lei e veio definir os limites para o planeamento fiscal da parte do sujeito passivo, de maneira que o sujeito passivo o escolhesse sempre, para os seus negócios, a opção fiscal que proporcionasse mais receitas ao Estado. Porém esta cláusula foi logo depois reformulada no ano 2000 pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, com os contributos dos artigos 32º-A do Código do Processo Tributário (CPT) e do artigo 38º, n.º2 da Lei Geral Tributária (LGT). Desde então, o sujeito passivo tem a possibilidade de explorar diversas alternativas que tem à sua disposição por lei, para obter uma redução em sua carga fiscal, além da transferência de valores para paraísos fiscais ou regime fiscal privilegiado.

Esta realidade pode e deve ser contida e alterada, pois somente favorece aos indivíduos e empresas com alto volume de capitais, que devido ao montante operacionalizado, reflete num desfalque agressivo no caixa do seu respectivo Estado. O Estado e a nação precisam resguardar-se com a segurança jurídica permitida, para que a capacidade de gerar e receber impostos não seja tolida e o Estado detendo o conhecimento necessário de todos os negócios, pode equitativamente definir um padrão de tributação que seja adequado a todas ou determinadas atividades, bens e rendimentos, que corresponda aos custos definidos em sua previsão orçamentária.

Quanto a troca de informações, merece ser destacado, que o Tratado de Maastricht ou Tratado da União Europeia, assinado em 1992, indiretamente representou um avanço no processo de integração no âmbito político e social, com a implementação de uma cidadania europeia, favorecendo a abertura para a cooperação no âmbito da justiça e de vários assuntos internos, que fortaleceram a cooperação dos Estados-membros quanto a troca de informações e assim espera o autor, numa perspectiva comunitária, que haja uma harmonização ou unificação das legislações e procedimentos fiscais, para controle, fiscalização e estabilidade económica das jurisdições envolvidas.

Houve em 2005, a revisão do Modelo de Convenção da OCDE, que segundo os Comentários 12 e 12.1 ao Modelo de Convenção da OCDE, versão de julho/2010, ampliou-se as exceções à cláusula de confidencialidade, permitindo o fornecimento de informações também para os órgãos de supervisão.

Desta forma, as informações podem ser divulgadas as pessoas e autoridades administrativas e judiciais envolvidas na autuação, arrecadação, aplicação ou investigação tributária. Porém, nada impede que a administração fiscal requerida, caso entenda que essa ampliação é inadequada, em virtude de suas legislações internas, o Estado-membro venha a excluir os órgãos de supervisão do acesso às informações obtidas.[48]

Infelizmente tal premissa ainda persiste na legislação atual, no qual o autor entende que devem todas as informações financeiras-fiscais-societárias serem partilhadas e analisadas por todos as administrações fiscais, sem reservas, posto que pela transparência pública que identificamos todas as irregularidades fiscais e nestas informações não há segredo negocial. Ademais, em 2005, (Oliveira, 2012, 142):

> "foram incluídos os parágrafos 4º e 5º da Convenção Modelo da OCDE. O primeiro (§ 4º) teve como finalidade ressaltar que a obrigação de trocar informações é aplicável ainda que o Estado requerido não precise dos referidos dados para fins de sua própria tributação. Assim, de acordo com o parágrafo 4º, os Estados podem utilizar seus mecanismos internos de coleta de dados apenas para obter e fornecer informações para os demais Estados. O segundo (§ 5º) garante que as restrições contidas no parágrafo 3º não obstem a troca de informações detidas por instituições financeiras, bem como a troca de determinadas informações societárias. Em outras palavras, esse parágrafo permite a troca de informações relativas à participação acionária e informações bancárias."[49]

Importa ainda ressaltar, que (Azevedo, 2009/2010, p. 85):

> "de acordo com o art.º 27.º da Convenção Modelo da OCDE deve ser prestada assistência mútua entre os Estados contratantes no que respeita a recuperação de receitas fiscais, não devendo esta ser restringida pelos já referenciados art.ºs 1.º e 2.º da Convenção Modelo, o que mais uma vez aponta para um alargamento do âmbito da assistência mútua administrativa. É deixada alguma margem de liberdade aos Estados contratantes, podendo estes estabelecer o modo de aplicação da disposição do art.º 27.º, impedir esta forma de assistência mútua ou impor-lhe limitações."[50]

Na opinião do autor, não deve haver qualquer restrição ao acesso as informações financeiras-fiscais-societárias, com base na transparência pública e confidencialidade que tais informações terão inseridas no sistema eletrônico, para uso rotineiro das administrações fiscais.

---

[48] OCDE. (2010, Jul). Modelo de Convenção da OCDE. Comentários do artigo 17 ao 26 do Modelo de Convenção da OCDE.
[49] Oliveira, P. T. P. de. (2012). A Troca de Informações em Matéria Tributária: Práticas e Perspectivas Brasileiras sobre o Assunto. Revista da PGFN. Ano 1 (3). 139-160/142. https://www.gov.br/
[50] Azevedo, P. A. (2009/2010). O Princípio da Transparência e a Troca de Informações Entre Administrações Fiscais. p. 85. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. CIJE.

Outro preceito normativo português acerca do processo de troca de informações é a Lei 30-G/2000 que "implementou mecanismos de informação automática, sobre determinadas operações bancárias e financeiras, que passaram a vincular as instituições de crédito e sociedades financeiras à entrega de declarações oficiais de modelo aprovado por portaria do Ministro das Finanças, para comunicação das mesmas."(Pais, 2016, p. 53/54):

> "Esses mecanismos de informação automática estão previstos no artigo 63.º, A da LGT e, enquanto o seu objetivo primário era o conhecimento pela administração tributária da movimentação de capitais para o estrangeiro, a sua finalidade compreende também, atualmente, um controlo de fluxos de pagamentos. Os dados relativos a essas operações são comunicados pelas instituições de crédito e sociedades financeiras nos termos da Portaria do Ministro das Finanças n.º 1066/2009 de 18 de Setembro, que implementou a declaração Modelo 38 (declaração de transferências transfronteiras), da qual devem constar todos os elementos previstos no n.º 5 do artigo 63.º-A da LGT."[51]

A Diretiva 2011/16/UE cria um sistema de cooperação integrado entre as autoridades fiscais dos EM da UE, com regras e procedimentos para acesso e troca de informações para fins fiscais entre a Comissão Europeia e demais órgãos fiscais dos países europeus. A legislação atual, outrora alterada aplica o processo de troca de informações para todos os tipos de impostos, com exceção apenas a contribuições e taxas.

Cabe salientar, face a esta Diretiva 2011/16/UE, a partir do ano de 2015, as autoridades fiscais passaram a fornecer automaticamente, uma vez por ano as demais jurisdições aderentes as informações sobre seus residentes em outro país da UE, quanto aos rendimentos do trabalho, honorários de administradores, produtos de seguro de vida, pensões, propriedade e rendimento de bens imóveis.[52]

A última Diretiva (UE) 2020/876 altera a Diretiva 2011/16/UE, com o fim de prorrogar os prazos estabelecidos na Diretiva 2011/16/UE, devido à pandemia da COVID-19, para que os Estados-membros possam tomar as medidas necessárias para permitir que os intermediários e os contribuintes relevantes apresentem, até o dia 28 de fevereiro de 2021, as informações de contas financeiras de beneficiários que são residentes fiscais em outro país da UE e os mecanismos transfronteiriços a comunicar, cujo primeiro passo de aplicação tenha sido realizado entre os dias 25 de junho de 2018 e 30 de junho de 2020 e o primeiro relatório periódico em conformidade possa ser apresentado pelo intermediário até o dia 30 de abril de 2021.

---

[51] Pais, L. M. (2016). Derrogação do sigilo bancário para efeitos tributários. Dissertação de Mestrado. 53-54. https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/34108/1/ulfd135385_tese.pdf

[52] EUR-Lex. (2020, Outub 26). Cooperação administrativa no domínio da fiscalidade. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:fi0006

A pandemia acrescida da transformação digital tem acelerado as mudanças que tem impactado o mundo, com a reformulação dos modelos de negócios e redefinição do local de trabalho, com o teletrabalho, reescrevendo as regras do consumismo e de novas práticas na administração pública e privada em todo o mundo.

O sigilo bancário-fiscal, grande vilão dos diversos crimes ligados a fraude, branqueamento de capitais e evasão fiscal, e, com este cenário de cooperação internacional operando a transparência das informações financeiras entre as autoridades fiscais, estas podem iniciar processo executivo fiscal adequado as irregularidades e, nisto, o professor José Neves Cruz destaca informa que "havendo conhecimento da base fiscal desses contribuintes, as autoridades nacionais poderão tributa-los à posteriori ("punição") de forma a garantir o cumprimento dos princípios fundamentais dos seus sistemas tributários."[53]

Em seguida, o artigo 61º, nº1 da CRP, no qual consagra o princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica, pode, pela própria lei ser delimitada negativamente no âmbito do direito de iniciativa económica privada, pois pode regular o exercício, estabelecendo restrições tendo em vista o interesse geral.

As cláusulas anti abuso precisam ser reformadas e convertidas em dispositivos de lei para regência destas questões em que possam ensejar a redução fiscal, desde que seja sem desfalque ao erário público, em consonância com o entendimento da professora Doutora Glória Teixeira, (Durão, 2017, p. 143):

> "as medidas anti abuso, utilizadas no tratamento do planeamento fiscal abusivo, são absolutamente indispensáveis em qualquer ordenamento jurídico-fiscal desenvolvido, sendo mais atrativas ou defensivas consoante a perspetiva do problema, do tipo, troca de informações interna e internacional e colaboração dos consultores e técnicos fiscais. A atribuição do imposto adequado para o Estado em sede de contenção da despesa pública, face sua dívida, requer a persecução intransigente do princípio do equilíbrio orçamental."[54]

Com as últimas ações advindas da União Europeia, dos EUA e outras jurisdições, até mesmo daqueles que deixaram de ser paraísos fiscais, percebemos uma mudança de rumo, para eliminação das práticas de planeamento fiscal abusivo e seus esquemas ou atuações,

---

[53] Cruz, J. N. (2014). "A Concorrência Fiscal Prejudicial dos Paraísos Fiscais e o Desenvolvimento da Cooperação Internacional em Termos de Troca de Informação". Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Coimbra Editora. 11, 127-128.

[54] Durão, A. M. T. (2017, Setemb). A troca automática de informações financeiras o impacto no sistema fiscal português. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, p. 19, Cfr. Teixeira, Glória (2015, p.143).

em especial os preços de transferência, com objetivo de angariar vantagens fiscais, e, com a efetividade na transparência e troca de informações financeiras, não será permitido mais a evaporação da base tributável, ou a existência de zonas de baixa ou nula pressão fiscal, com o fim de resguardar a arrecadação do Estado.

Mais ainda, havendo as zonas de baixa ou nula tributação, no meu entendimento, a Comissão Europeia, no caso da União Europeia, estabelecerá regras para que nenhum Estado-Membro seja prejudicado, com a falta de investimentos e incentivos empresariais para a manutenção do emprego, renda, enfim uma economia estável e competitiva no mercado europeu e internacional.

Cabe destacar que o assunto acerca de uma limitação ou melhor a extinção do planeamento fiscal e incentivos para com o sujeito passivo, precede primeiro a opção fiscal que proporcione o máximo de receitas ao Estado e assegure uma concorrência equilibrada, pois já existia pela "Suprema Corte daquele país (EUA), proibição de quaisquer atos estaduais e práticas restritivas capazes de falsear o funcionamento do mercado nacional."

Não obstante, importa mencionar que "o primeiro país ao tratar do assunto foi os Estados Unidos, que, ao criarem o Sherman Act, tiveram como uma de suas preocupações garantir a aplicação da "Cláusula de Comércio", prevista na Constituição Americana. Tal cláusula está contida no artigo 1º da Constituição Americana, que trata das competências do Poder Legislativo da União, e dispõe o seguinte: "The Congress shall have Power To: lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States; To regulate Commerce with foreign Nations, and among the several States, and with the Indian Tribes."[55]

A Cláusula de Comércio tem respaldo na análise da jurisprudência norte-americana, pois a interpretação feita pela Suprema Corte, outrora já se combatia tais práticas na criação da Federal Trade Commission. A jurisprudência prestava reforço a posterior legislação antitruste que proibia ações de discriminação entre empresas de diferentes Estados com o fim de falsear o funcionamento do mercado.

[55] Ministério da Justiça. (2000). Consulta nº 0038/99. Parecer do Conselho administrativo de defesa econômica - CADE. p. 21. http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%AAncia.pdf

Porém mesmo sendo estas práticas proibidas na Constituição Americana, segundo o relatório do Gabinete do Conselheiro Marcelo Calliar "não foi desenvolvida com a mesma intensidade do que na União Européia jurisprudência relacionando a concessão de incentivos fiscais e financeirofiscais por parte dos Estados membros da Federação à violação das regras de concorrência".[56]

2.3. Os impasses e impedimentos para a unificação e cruzamento de informações dos sistemas fiscais

Não há como negar, a globalização veio a preparar um novo momento de integração entre todas as nações, na nova era da sociedade em rede. A troca, o escambo assim diziam, sempre perpetuou a continuidade das gerações, pois é na troca que somos seres humanos, somos um corpo que leva sangue a cada órgão e recebe de volta a energia necessária para a manutenção da vida.

No mesmo passo, importante citar com proficiência o trecho do professor Doutor Luiz Antonio Rizzato Nunes que "afirma que a Constituição Federal deve observar os princípios para o desenvolvimento mais humano e não se limitar aos interesses econômicos e financeiros, ainda esclarecendo segundo suas palavras que a pessoa humana é o valor supremo do direito."[57]

O poder estatal instituído, em prol do interesse público e social, pode limitar a liberdade de decisão de seus indivíduos quando, "do seu exercício sem entraves, resultem danos para a coletividade ou quando o Estado tenha que tomar precauções para preservar essa mesma liberdade individual." [58] Em consonância com a perspectiva do expert na área fiscal professor Doutor José Casalta Nabais, a restrição a conduta de indivíduos e empresas pode acontecer, frente a concorrência fiscal prejudicial e a fraude e evasão fiscal, pois

[56] Ministério da Justiça. (2000). Consulta nº 0038/99. Parecer do Conselho administrativo de defesa econômica - CADE. p. 21. http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%AAncia.pdf
[57] Nunes, L. A. R. (2006). Manual de Introdução ao Estudo do Direito. Saraiva, p. 187.
[58] Nabais, J. C. (2014). "A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas", Direito Financeiro e Tributário comparado. (1) p.440 e ss. Saraiva.

quando o Estado perde, a população também perde os recursos para atendimento as suas necessidades de serviços públicos.

A professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira entende que as ofertas de vantagens de redução na tributação estimulam as empresas multinacionais a envolverem-se num permissivo planeamento fiscal, visando em sua atuação empresarial assim dita normal, um considerado momento fiscal para a aplicação de seus investimentos, resultando em fraude e evasões fiscais integradas ou conjugadas no ambiente de concorrência fiscal prejudicial. (Oliveira, 2012, p.23/25):

> "O recurso aos paraísos fiscais ou regimes de baixa tributação abrangem procedimentos que passam pela criação de empresas holding, de empresas offshore; e de offshore trusts em zonas de nula ou baixa tributação. A própria atomização da atividade económica, realizada no cerne das empresas multinacionais, permite distribuir as diversas funções ou decisões para destinos mais atrativos."[59]

O aparato fiscal, como outros ramos econômicos estão evoluindo no âmbito tecnológico facilitando a captação e o controle e informações para uma gestão em prol do coletivo, com critérios e princípios sistematizados para inibir qualquer ação fraudulenta que prejudique ao erário público. O direito vem regulando esta perspectiva, através do direito comunitário, para fazer frente aos interesses particulares, (Ferreira, 2001, p. 05):

> "como condição da própria funcionalidade do direito, e, em decorrência da alta complexidade das relações sociais, a sociedade contemporânea exige um direito voltado mais para papéis do que para pessoas, integrando o controle social, o direito participa da definição dos papéis sociais, tanto sobre as expectativas de comportamento quanto sobre os limites para definir o comportamento desviado."[60]

Uma cultura de ignorância do particular, que não percebe-se alvo da cidadania e dos resultados da operação de distribuição de riqueza e serviços públicos patrocinados pelo Estado, que busca exonerar-se de pagar impostos, a si próprio prejudica, pois o artigo 103º, n.º1 da Constituição da República Portuguesa (CRP) de 2 de Abril de 1976, diz: "O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza."

Em concordância está o artigo 5º da Lei Geral Tributária, Decreto-Lei n.º 398/98: "A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias

[59] Oliveira, M. O. B. de. (2012). "A Cooperação Internacional em Matéria Tributária", O Intercâmbio de Informação Tributária: nova disciplina comunitária, estado atual da prática administrativa, contributos para uma maior significância deste instrumento. Almedina, 23-25.
[60] Ferreira, J. S. A. B. N. & Sanches, R. P. (2001). A preservação da empresa e a livre concorrência na recuperação judicial. p. 05. Ob. Cit. Ferraz, Tercio Sampaio Jr. Introdução ao estudo do direito. (3). Atlas. 51/73 e 115-116. http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=7fb15019103809d7

correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento". "A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material".

Nessa linha, (Poço, 2013, p. 06):

> "Verificou-se, ainda, que cerca um terço dos contribuintes inquiridos admitiu que a evasão fiscal é justificável em determinadas circunstâncias. Os principais argumentos justificativos da evasão fiscal estão associados à injustiça do sistema fiscal, à elevada carga tributária, ao desperdício ou má utilização do dinheiro dos impostos e à corrupção entre a classe política. Ao invés, um dos argumentos menos forte encontra-se relacionado com o facto de os contribuintes poderem vir a ser descobertos pelas autoridades fiscais, verificando-se, então, que este não é um elemento dissuasor da prática da evasão e fraude fiscais em Portugal."[61]

É de notório conhecimento, que o "Comportamentos de fraude, evasão fiscal e economia não registada são fenómenos que afetam a estrutura basilar de qualquer país, que envolvem fatores económicos e sociais e são responsáveis por efeitos prejudiciais ao desenvolvimento a nível mundial, apresentando-se de difícil deteção por se manterem "cuidadosamente" encobertos e diluídos entre a economia legal."[62]

O Estado precisa conscientizar seus cidadãos, utilizando dos meios de comunicação e demais recursos em mãos, para que não seja somente utilizado da força da fiscalização e sanções financeiras, dos quais geram gastos em sua manutenção e sim incentivado o compliance voluntário.

O cidadão, ao deixar de registrar seu rendimento com a atividade económica desenvolvida junto as finanças de seu país, comete além de uma infração fiscal administrativa, pois está apropriando-se de valores públicos a serem investidos na administração pública.

Este pensamento e conduta de impunidade tem seu lugar, por culpa do próprio governo, seja no campo da educação, como cultura cidadã, com questões sobre a ética e a moralidade, seja no campo da comunicação ativa governamental, pela imprensa, como pelos centros de apoio empresarial das câmaras e órgãos empresariais e, o mais importante, a delegação desta fiscalização a polícia, com um centro de denúncias 24 horas, para registrar ocorrências de manifestações de riqueza sem comunicação as finanças, para apuração, processo e sanções.

---

[61] Poço, M. de L. C. (2013). Perceção da evasão e fraude fiscais em Portugal: um estudo sociológico. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial. Coimbra, p. 06.
[62] Id. Ibid. p. 11.

A ausência de um sistema de detecção eficaz contra a evasão e fraude fiscais, além da troca de informações financeiras entre os sistemas fiscais, que impactam numa esfera de impostos de maior dimensão; os registros de transações financeiras de entrada e saída apresentados e analisados pelos sistemas fiscais, na maioria das ocorrências bancárias, não tem a origem ou destinação do rendimento obtido e de qual negócio pactuado, para assim fiscalizar e formalizar a relação jurídica em trâmite, pois "Assim parece acontecer, também, com a fraude e a evasão fiscal. Embora em Portugal ainda não seja fácil - e atrevemo-nos a dizer "possível" - quantificá-la em toda a sua extensão, sabe-se que existe e que, cada vez mais, é responsável por injustiças sociais decorrentes de um desequilíbrio económico."[63]

Para esta formalização, pode o governo, obrigar as instituições financeiras a exigirem que todos os valores creditados e debitados, sejam informados sua fonte, isto é, seu fato gerador negocial e inscrição nas finanças do pagador e recebedor.

Com isso, os sistemas fiscais estarão efetivamente indo na raiz da evasão fiscal, ao invés de saberem que determinados valores financeiros circulam na conta financeira de determinado cidadão e que devido ultrapassar o teto fiscal sem comunicação as finanças, será liquidado um percentual deste valor de seus rendimentos, mantendo-se um sistema de repressão e não de regulação e controle da fidedignidade daqueles valores em circulação, pois podem ser fruto de atividades ilegais, terroristas ou de lavagem de dinheiro.

Neste novo regime da troca de informações financeiras é que uma nova ordem jurídica fiscal internacional surgirá para inibir estes comportamentos fraudulentos, que tem aumentado com a utilização das redes de computadores, seja nos mais diversificados mercados nas plataformas digitais e redes de comunicação de massa, deixando os sistemas fiscais de operar e regular, perdendo imensas somas de receitas aos cofres dos Estados e permitindo que dinheiro sujo esteja sendo manipulado pela sociedade.

A tributação é baseada nos rendimentos apresentados pelos cidadãos daquele país. A automatização tem facilitado a transmissão das declarações de rendimentos pelos contribuintes, dos quais na maioria das vezes, os contribuintes apenas confirmam as informações reportadas, pois já houve um cruzamento de informações nas finanças,

[63] Poço, M. de L. C. (2013). Perceção da evasão e fraude fiscais em Portugal: um estudo sociológico. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial. p. 11. Coimbra.

incluindo todos os rendimentos do cidadão e seus gastos, para assim atribuir-lhe algum benefício fiscal, caso seja necessário ou obrigado.

Quando há uma conduta de reduzir ou retardar o pagamento de impostos, seja omitindo ou falsificando informações nas declarações de rendimentos, através da omissão de operações contabilísticas, inserção de elementos inexatos, aproveitamento ilegítimo de benefícios fiscais, alteração de documentos fiscais relativos a operações de vendas ou prestações de serviços, não emissão de faturas ou documentos equivalentes e outros possíveis comportamentos de economia paralela, constatamos a figura dolosa e ilícita da evasão fiscal (tax evasion), no qual combatemos.

Por conseguinte, sequer faço menção a elisão fiscal (tax avoidance), posto ser ainda admitida pelos sistemas fiscais, por entenderem que estes comportamentos tenham uma aparência legal, pois os factos geradores decorrem de negócios sem previsão na lei, "extra legem", e, por isso não poderiam considerar-se ilícitos.

Neste árduo combate, persistem os casos em que sequer é formalizado a atividade económica exercida e suas ações negociais, mesmo que temporárias, suprimem uma demanda de arrecadação fiscal do Estado. Vários são as situações corriqueiras sem comunicação as finanças, seja numa venda de objetos usados, seja numa intermediação ou execução de serviços administrativos e fiscais.

Toda conduta capaz de obter benefícios, visando iludir o fisco, para o não pagamento do imposto devido, configura uma fraude ou sonegação fiscal. Exemplos mais comuns são a falsificação ou destruição de documentos contabilísticos, apropriação indevida de impostos retidos, não pagamento de impostos e abuso de confiança.

A gestão fiscal, comumente chamada de Planeamento fiscal é muito utilizada pelas empresas por incompetência dos sistemas fiscais. Este processo de delinear determinados atos fiscais, buscando servir-se de um regime tributário mais benéfico e menos oneroso, para afastar-se de maior carga tributária, é um benefício que concede uma expressiva poupança para as empresas e um alto prejuízo aos Estados, pois não conhecem os fluxos de operação e produção das empresas e não realizam uma adequação de seus produtos e serviços a uma tributação padrão que seja normatizada as normas de incidência, de acordo com o faturamento real do empreendimento.

Com a transparência fiscal perpetuada com a troca de informações financeiras, a elisão fiscal subjetiva é efetivada com a deslocalização, ou seja, com a alteração do domicílio ou sede de uma empresa para um novo território com um regime fiscal mais benéfico.

Por sua vez, a elisão fiscal objetiva atinge a própria fonte de rendimento do negócio, no qual sua direção divide ou transfere para outra jurisdição com um ordenamento fiscal favorável, retirando daquele Estado sua arrecadação, numa forma censurável de fugir ao pagamento de impostos, no qual está geralmente acessível as empresas de grande porte, face ao suporte financeiro e logístico que dispõe para a redução ou eliminação da tributação, em especial partindo para os paraísos fiscais, de forma "lícita e legal" ora permitida.

De outra forma, também as empresas podem utilizar-se do sistema para (TJUE, 1988, p. 4067):

> "falseia a concorrência e afeta os intercâmbios entre Estados membros na medida em que as empresas beneficiárias exportam uma parte de sua produção aos demais Estados Membros; de igual maneira, quando estas empresas não exportam, a produção nacional se vê favorecida na medida em que diminuem as possibilidades das empresas estabelecidas em outros Estados Membros de exportar seus produtos ao mercado espanhol."[64]

Vale notar, o resultado desta conduta pelas empresas beneficiárias é a redução dos custos em economias de escala e o aumento da competitividade nos mercados da União Europeia e em outras jurisdições, de forma desleal e com prejuízo aos cofres públicos.

Desta feita, o relatório sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares, item 17: "Salienta que a falta de vontade política para fazer convergir as políticas fiscais nacionais leva os Estados-Membros a optar por uma abordagem bilateral, quando uma abordagem comum seria mais eficaz; recorda a possibilidade de trabalhar na convergência fiscal, utilizando a cooperação reforçada"[65], bem como, a falta de regulamentação discriminada de vários procedimentos, face o Estado estar progressivamente assumindo uma série de competências normativas muito específicas e técnicas, dos quais os legisladores e seus servidores não conseguem atender a altura, carecem de apoio externo, a nível internacional, em especial pela Comissão Europeia, para

[64] TJUE. Sentença. (1988, Jul 13) caso 102/87 (SEB), Rec. 1988, p. 4067.
[65] Ferreira, E. & Theurer, M., Correlatores. (2015, Novemb 05). Relatório sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares. Comissão Especial sobre as Decisões Fiscais Antecipadas e Outras Medidas de Natureza ou Efeitos Similares. https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_PT.html

inibir potencial dano à concorrência, corrupção e práticas ilícitas no âmbito da administração pública, que prejudica diretamente a sociedade.

O Ministério Público, em suas áreas específicas de competência, face ao claro interesse público, deve também acompanhar, fiscalizar e apresentar recomendações, para eventual denúncia ao tribunal, quanto a ausência de atendimento do Estado nas incongruências sistémicas que seja sinalizado e não investigado e tomado as providências necessárias junto as empresas.

CAPÍTULO III

O PROCESSO DE FUNCIONAMENTO SISTEMATIZADO DA TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS

A administração pública é regida pelo princípio da legalidade, delineando condutas previstas em lei para seu contribuinte. A interconexão de relações empresariais entre os países do mundo tem oportunizado a implementação de medidas fiscais e monetárias pelos principais governos e bancos centrais no âmbito mundial na materialização de melhoria das condições financeiras internacionais, em especial ante aos fenómenos da evasão e fraude fiscais e organizações criminosas atuando na lavagem de dinheiro e do financiamento ao terrorismo que impactam negativamente na maioria dos Estados.

Um ponto de destaque é que (CEPAL, 2020):

> "a acumulação da dívida vinha superando o crescimento da renda mundial e já no fim de 2019 havia alcançado níveis recorde (255 trilhões de dólares, mais de 320% do PIB mundial). O aumento da dívida foi acompanhado por padrões de empréstimos mais baixos e uma aceitação de risco maior por parte dos investidores, que buscam um maior rendimento. Grande parte da acumulação de dívida a partir da crise financeira mundial ocorreu no setor corporativo não financeiro, onde a interrupção das cadeias de fornecimento e a redução do crescimento mundial envolvem piores resultados e uma maior dificuldade para pagar a dívida."[66]

As corporações empresariais quando afetadas por alguma crise, geram dívidas para o Estado, pois baixa a arrecadação e volume de renda no mercado, lesando a sociedade.

[66] Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL). (2020, Jul). "Enfrentar los efectos cada vez mayores del COVID-19 para una reactivación con igualdad: nuevas proyecciones", Informe Especial COVID-19, (5).

O Estado precisa estar com um processo eficiente de funcionamento sistematizado em sua autoridade fiscal, para que todas as informações estejam atualizadas, sejam pelas informações recebidas de outros países, ou de seus próprios organismos financeiros e empresariais, de acordo com a realidade de faturamento de cada empresa, e, este acompanhamento de indicadores seja específico neste sistema tecnológico, sinalizando conforme qualquer evento inesperado ou aguardado no mercado, para as providências de governança interna e internacional.

3.1. A fiscalidade internacional na dimensão válida da operação das trocas de informações

"A globalização impõe um novo panorama de integração entre países, melhor delimitado pela sociedade em rede"[67] e nesse cenário internacional financeiro, a atuação de cada governo e seu sistema fiscal terá influência direta na situação sócio-econômica de cada ser humano no planeta.

"O Estado fiscal é um órgão técnico e deve ser o precursor e legitimador para a concessão de benefícios fiscais e sua legislação precisa ser matéria debatida e estudada com clara participação popular e de entidades interessadas para que o sistema de gestão esteja apropriado para atender as demandas que sejam de interesse da população".[68]

No que tange a atuação do Estado fiscal, precisa suas ações internas estarem paralelamente ligadas e em concordância com o âmbito internacional. Isto é, a Comissão Europeia alinhada a todos os Estados-Membros viabilizará estudos e decisões que sejam adequadas a harmonia e controle do sistema fiscal e económico, para que haja uma concorrência justa e equânime, sem privilégios ou favorecimentos particulares a determinado Estado-membro.

---

[67] Almeida, C. O. F. de & Mostaço, G. M. (2017, Jul-Dez). Troca de informações fiscais e proteção do contribuinte. RDIET, Brasília, 12 (2), 173-207, p. 04).
[68] Págio, L. S. (2021). Auxílio estatal é um instrumento de política econômica e social? Revista Inclusiones. 8 (num Especial), p. 377. Ob. Cit. A expressão "extrafiscal": "possui em seu bojo a intenção de fomentar, auxiliar, estimular fatores econômicos e sociais". Alves, Alexandra Freire de Sousa. (2019, Outub 03). "Benefícios fiscais no âmbito internacional", Trabalho de conclusão de curso, Universidade do Porto. https://www.cije.up.pt/download-file/1010

É sabido, que para toda mudança, requer expressivo esforço, ainda mais se alguma das partes entender que está com alguma perda financeira ou de poder, face sua atual sustentação de processos e rendimentos financeiros. (Págio, 2021, p. 374/403):

> "Destarte, espera-se alcançar novos comportamentos ou soluções para que o auxílio estatal seja utilizado na sua essência "extrafiscal" com sabiedade, coerência e justiça e, na esfera fiscal adstrito ao princípio da legalidade e interesse público, haja vista que é uma ação pública e nem deveria exigir o reconhecimento dos benefícios fiscais a depender da iniciativa dos interessados, posto que o próprio Estado membro deveria analisar e de ofício conceder, se assim é de interesse social ao bem comum a concessão deste benefício fiscal."[69]

Nesta perspectiva, o autor assinala em um de seus artigos em matéria fiscal, acima indicado, que o Estado não perde poder, somente não anda mais sozinho em sua política fiscal, pois as suas decisões afetam famílias dentro e fora de sua jurisdição e o que se preserva é a condição da pessoa humana de viver em paz e com o mínimo essencial.

Esta incumbência é atendida quando o Estado não mais sozinho, movido por suas próprias políticas de determinado grupo que está no poder, mas agora, sendo coordenado e instrumentalizado por um órgão que cuida e todo o sistema fiscal internacional, preservando empregos, produção, consumo, dentre outros recursos intrínsecos a sobrevivência e a ordem humana.

Há uma cadeia empresarial público e privado em cada país que fornece produção, emprego, consumo, rendimentos e o mais importante, impostos para a sustentabilidade da máquina pública, pois sem esta nada funciona. A máquina pública que financia, que concede infraestrutura, que abre oportunidades de trabalho, de implantação de negócios e tecnologias, que mantém a saúde, educação, segurança, dentre outros do trabalhador e do empresário.

Ao se referir a novos comportamentos ou soluções relativo a concessão de benefícios fiscais, a alteração se reporta a uma hierarquia especializada com uma visão do todo e de toda a coletividade de nações e suas populações. O Estado não tem mais condições, se já teve em algum momento, de gerir sozinho a máquina pública sem recorrer a outras jurisdições, blocos económicos e organizações internacionais. A interação e interdependência cada vez mais haverá entre os países, sejam da União Europeia, sejam de todo o mundo, pois o que acontece em um país, pode prejudicar a todos os demais.

[69] Págio, L. S. (2021). Auxílio estatal é um instrumento de política econômica e social? Revista Inclusiones. 8 (num Especial), 374-403.

Nesse sentido, a Comissão Europeia, representando a União Europeia, em conjunto com todos os Estados, num sistema tecnológico unificado de troca de informações financeiras e fiscais na ordem global, terá um alcance maior de informações de todos os países quanto a origem e circulação de capital, bens e valores mobiliários e imobiliários, de maneira que o conhecimento socializado auxiliará a todos na manutenção de suas economias e potencializará regiões que até então não produziam determinados bens de produção manufaturado e agrícola.

Além de acompanhar a arrecadação fiscal, o gasto público, visando um equilíbrio económico e controle dos financiamentos contraídos por cada país segundo seu produto interno bruto.

O papel da sociedade e do meio empresarial, através da transparência e intercâmbio fiscal entre as nações, é perceber o quantitativo previsível de arrecadação em impostos que proporcionará as empresas e a cada cidadão, que acompanhe os gastos públicos versus os investimentos operados na localidade.

A União Europeia, como o Mercosul ou outra organização internacional, poderá analisar as carências económicas de cada região e possibilitar uma redistribuição de investimentos para geração de trabalho e riqueza, para que haja infraestrutura, renda e consumo em todas as nações sem o acúmulo de endividamento excessivo, acima dos limites seguros de dívida pública.

De certo há uma série de vulnerabilidades na gestão da política fiscal e monetária tanto nos países avançados quanto nos emergentes que afetaram e afetam as economias tanto no passado quanto no presente.

O maior grau de globalização e da interconexão financeira e fiscal das economias tanto como empresas, governos ou blocos económicos tem propiciado uma concorrência desleal não mais a nível interno e sim internacional que prejudica o principal, o cidadão, que por vezes perde emprego, renda, poder de compra, serviços públicos e bens essenciais.

As empresas normalmente procuram instalar-se em locais que disponham de melhor infraestrutura, mão-de-obra, meios logísticos e principalmente incentivos fiscais, para desonerar-se da carga tributária e obter uma maior margem de lucros para o seu empreendimento, sem preocupar-se diretamente com as necessidades locais de responsabilidade do ente público.

A partir do momento da instalação de uma empresa numa jurisdição, aquele ente público passa a contar com um ativo de impostos para fazer frente aos custos envolvidos com a população local.

Isto quer dizer, que ao mesmo tempo que uma fábrica por exemplo atrai empregos diretos e indiretos, aumenta na maioria das vezes a população residente, que usufrui dos serviços públicos e quando uma fábrica fecha, especialmente quando vai para uma nova jurisdição, face aos incentivos que lhe são propostos, acarreta um prejuízo económico e social para aquele ente público e sociedade na qual estava instalada anteriormente, devido a queda na receita pública e a elevação de gastos públicos com as empresas prestadoras de serviços e produção de bens fechadas e os desempregados, que fazem uso dos serviços de saúde, educação, previdência social, segurança e demais mecanismos de políticas públicas; o Estado não receberá mais os recursos financeiros em impostos devidos para o custeio dessas contas.

Um exemplo recente é a empresa "Ford está no Brasil há mais de 100 anos. Foi a primeira montadora a se instalar por aqui, ainda em 1919. Nesta segunda-feira (11.01.2021) anunciou que todas as suas fábricas no país serão fechadas em 2021, uma medida que cortará 5.000 postos de trabalho enquanto o país vive o recorde de desemprego."[70]

O fechamento das fábricas da Ford também vai gerar segundo especialistas, mais um corte estimado de 7.000 empregos indiretos e fechamento de suas respectivas empresas na localidade.

Segundo a empresa Ford, (Kastner, 2021):

> "o motivo era a dificuldade de continuar gerando lucros considerados atrativos pela matriz. Em 2019, a GM havia feito ameaça semelhante. Ou voltava a dar lucro esperado, ou sairia do Brasil – mas nunca houve um anúncio de que de fato os resultados tenham batido as expectativas. No final de 2020, a Mercedes encerrou a produção de carros em São Paulo – a de caminhões, que é considerada lucrativa, persiste."[71]

Neste contexto, percebe-se que o Estado precisa adequar sua legislação administrativa de controle e retenção da permanência das empresas em seu território nacional,

[70] Kastner, T. (2021, Jan 11). Ford fecha fábricas e marca o fim de uma história de um século no Brasil. Você SA. Economia. https://vocesa.abril.com.br/economia/ford-fecha-fabricas-e-marca-o-fim-de-uma-historia-de-um-seculo-no-brasil/

[71] Id. Ibid. https://vocesa.abril.com.br/economia/ford-fecha-fabricas-e-marca-o-fim-de-uma-historia-de-um-seculo-no-brasil/

prestigiando a sociedade e não somente aos percentuais de lucro que a empresa assim tenciona. Além dos mais, a empresa precisa pelo menos manter suas operações durante um a três anos neste território nacional até ser substituída por outra do mesmo segmento ou diverso, para neste ínterim, realizar capacitação para continuidade do pessoal, para evitar desemprego e prejuízo ao Estado e a sociedade.

O quadro económico e fiscal visto de cima, de forma global, por uma comissão especializada ligada diretamente as demais comissões dos blocos económicos e organizações internacionais como a OCDE, com competência para emissão de laudos técnicos e diretrizes para tomada de decisão pelo Parlamento europeu e/ou uma organização internacional que fosse responsável pela economia e fiscalidade mundial, ou em similitude as atribuições da Organização Mundial do Comércio (OMC), que fizesse a gestão, controle e decisão acerca da implantação, manutenção, mobilidade e fechamento das empresas, principalmente das maiores que impactam gravemente nos Estados dos quais estão estabelecidos.

Nesta linha, a professora Doutora Maria Esther Sanchez Lopéz, em seu livro El intercambio de información tributária entre Estados, publicado no ano 2011, defende a criação de uma "Administração Tributária Internacional" ou de uma "Administração Tributária Europeia" coordenada com as agências tributárias nacionais, com funções semelhantes às do Banco Central Europeu.[72]

O jurista Dr. Rafael Köche em seu trabalho sobre o costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da administração afirma também que "sem uma instância centralizada de decisão que declare o "sentido oficial" de uma lei ou outro ato normativo qualquer. caso semelhante ocorre no âmbito tributário, em que o sentido da norma muitas vezes é determinado por práticas reiteradas das autoridades administrativas."[73]

A indústria automotiva, aqui mencionada pela empresa Ford, demonstra uma cadeia global de valor, posto que os componentes para o preparo de um veículo são produzidos em diversas partes do mundo e importados para a montagem em outro país, neste caso o

[72] Gonzalez, L. P. (2011). Troca de informações - um estudo comparado entre os sistemas português, espanhol e britânico. Tese de mestrado. Universidade do Porto. p.110. ob. Cit. Lopéz, Maria Esther Sanchez, El intercambio de información tributária entre Estados, Biblioteca Básica de práctica Procesal,646, Bosh, 2011, p.69/70.

[73] Köche, R. (2015, Jan/Jun). Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da administração: uma leitura sistêmica do direito tributário. Revista Direito gv. São Paulo 11(1), p. 141-158. http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/56799/55335

Brasil. A pandemia do covid-19 forçou a interrupção da produção em várias nações, paralisando a montagem e entrega de veículos novos, causando prejuízo para as montadoras com a queda da demanda.

A atuação particularizada de cada país, sem um maestro com todas as informações empresariais, financeiras e fiscais para gerir este mundo corporativo internacional, permitiu aumentar o índice de empregos, queda na renda e consumo, fechamento de empresas em todo o mundo. Obviamente, resultando também numa queda na arrecadação, redução de alguns serviços e endividamento dos Estados.

A postura do Estado como fomentador da economia, neste viés da guerra fiscal e concorrência prejudicial, é obrigado a reestruturar-se, como muitas empresas estão fazendo em seus segmentos, face a tecnologia e inteligência artificial e no controle real de faturamento, lucro e despesas das corporações, ter a palavra final quando houver a possibilidade de prejuízo de sua sociedade e irmos além da sociedade internacional, pois todos somos cidadãos planetários.

A evasão e fraude fiscais "lícita" acontece, quando uma empresa visando somente seus lucros, vira as costas para as famílias e as põe na rua para que o Estado tente acolhê-las e move-se para outro país que melhor apeteça suas ambições. Já não chega as empresas que a todo o instante tentam desonerar-se da carga tributária através da evasão e fraude fiscais ilícitas, criando uma cadeia de distribuição com empresas fantasmas entre Estados para locupletar-se do não pagamento de impostos.

O planeamento fiscal visto por muitos como uma evasão lícita, jamais deveria perdurar, se houvesse uma legislação que proibisse adequadamente a redução de impostos por qualquer outro meio, pois deveria ser somente pela via executiva com respaldo na lei, desde que não prejudicasse o orçamento público e ao pagamento das despesas do Estado.

Por vezes, este impacto negativo acarreta ao governo retirar valores provisionados em seu orçamento de outra região para aplicação nesta jurisdição que está em deficit para manutenção dos direitos básicos dos cidadãos, prejudicando outra jurisdição que estaria sendo beneficiada com os recursos previstos e aprovados pelo poder público. O que pode o país ou o bloco económico fazer perante esta conduta empresarial?

A estipulação na política econômica de critérios bem dimensionados numa legislação com cláusulas universais com regras fiscais rígidas com discrição, limites e prazos

adequados, possibilitaram que o Estado tenha garantias junto as empresas, que na maioria das vezes querem o "venha a nós", mas "ao teu reino" nada, deixando para o Estado o ónus de arcar com incentivos e também com os custos de seu fechamento ou saída da jurisdição, sem um planejamento e ações em concreto para manter a economia e empregos ativos.

O atual sistema fiscal, a nível local e internacional, encontra-se precário como diz o escritor e ex deputado europeu Doutor Kenneth Sidney Coates (Espinosa, 2021, p. 10):

> "una institucionalidad débil que en muchos casos permite un sector público acumule demasiados riesgos; y, vulnerabilidades durante períodos de bonanza, deteriorando los espacios fiscales de manera procíclica; y la excesiva exposición de la liquidez de los presupuestos públicos a la volatilidad del ciclo económico – términos de intercambio; y del posible freno repentino de los flujos de financiamiento provenientes de los mercados de capitales internacionales."[74]

Doravante ao avanço recente quanto a transparência das informações financeiras e fiscais, o mecanismo está engessado, sem interesse governamental para alterar este quadro institucional fraco que permite que a máquina pública assuma riscos demasiados, estando vulnerável e exposta excessivamente quanto aos seus compromissos frente aos orçamentos públicos e à volatilidade permeada pela concorrência prejudicial na economia global e o impacto deste sistema fiscal instável nos mercados de capitais internacionais.

O manejo e controle das finanças públicas é o coração de qualquer país ou instituição, pois se vai mal compromete todo o sistema público e quem sofre é a sociedade. A política jamais pode estar a frente de questões técnicas económico-fiscais, para que não haja favorecimentos e disparidades quanto a incentivos ou apoios junto a determinadas pessoas ou corporações em detrimento ao interesse público.

Considerando como um caso particular de Portugal e da União Europeia, a importância do estudo, ante a exposição realizada, mostra que não há ligação estreita entre as regras fiscais e a sustentabilidade das finanças públicas. O Estado que conhece seu contribuinte, detém domínio de seus fluxos e estoques obtendo resultados concretos. Há necessidade de regras práticas na política fiscal que venham a conferir efetividade para equilíbrio das contas públicas e redução do endividamento público dos Estados.

Um órgão ou comissão técnica fiscal na Comissão Europeia pode organizar este aparato sistémico para a articulação e controle dos bens mobiliários e imobiliários das empresas, de forma a consolidar as receitas e despesas, bem como a margem de lucro

[74] Espinosa, S. L. et al. (2021). Regla fiscal de gasto como alternativa para la sostenibilidad fiscal en Ecuador. 8 (1): 8-24. p.10. Revista Inclusiones.

aceitável do empreendimento, de maneira que este possua um percentual de contrapartida junto ao Estado e não sinta-se prejudicado com a carga tributária e não venhamos a possuir uma vasta legislação perniciosa de concessão de apoios que fomentam a evasão e fraude fiscais, prejudicando a concorrência no mercado e gerando inadimplência e fuga ao erário público.

Como mencionado anteriormente, a perspectiva da dinâmica fiscal precisa alinhar receitas com os gastos de seus contribuintes, para uma programação de investimentos e serviços públicos coordenados com o orçamento planejado, com um fundo específico para questões sazonais e extraordinárias, mantendo a regularidade fiscal e a estabilidade da economia.

Uma das questões que causam letargia para as condições de desenvolvimento de uma é a redução ou falta de investimento público na região. Os desafios fiscais e monetários precisam estar atrelados aos indicadores de nível de endividamento observado como percentual do PIB e a meta desejada.

O relatório de estudo económico da América Latina e do Caribe, frente a pandemia do covid-19, no ano de 2020/2021 (CEPAL, 2020, p. 09):

> "os países da região deverão intensificar suas políticas de curto prazo para mitigar os custos sociais e produtivos da pandemia, o que exigirá maiores impulsos fiscais e monetários. Não obstante, como se expõe mais adiante, para avançar rumo a uma recuperação econômica sustentada e que possa apoiar a construção de um Estado de bem-estar e o fortalecimento do setor produtivo, será necessário manter políticas fiscais e monetárias expansivas."[75]

Nessa linha, a fiscalidade interna ajustada com a internacional propicia uma dimensão válida não somente as operações de trocas de informações financeiras e fiscais entre as nações, sobretudo num controle do Estado na economia, ante aos mais diversos fenómenos que possam obstruir ou mitigar a renda e subsistência dos cidadãos e empresas.

Para o Estado aumentar a receita tributária, precisa avançar rumo a um sistema tributário coeso e eficaz para uma maior capacidade de arrecadação, numa trajetória sustentável, de acordo com o orçamento público a ser aplicado em investimentos, serviços públicos e pagamento equânime de seus gastos e da dívida pública.

[75] Estudo Econômico da América Latina e do Caribe. (2020). Divisão de Desenvolvimento Econômico da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL). Publicação das Nações Unidas. LC/PUB.2020/13. (72). p. 9. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46418/1/S2000372_pt.pdf

Diversas medidas fiscais e monetárias precisam e já estão sendo implementadas, face a um lastro de informações sistémico reservado as finanças, obtido com a troca de informações entre os países para tomadas de decisões junto ao conjunto de operações que a gestão pública de cada um precisa efetivar. O centro de decisões precisa advir, como referido anteriormente, de uma comissão ou órgão especializado internacionalmente que esteja de posse das informações de todas as jurisdições (sistema unificado, será visto adiante) com credibilidade e aceitação por todos, para a busca de resultados para otimização da atividade económica e o consumo de forma proporcional entre as nações envolvidas.

Na aceleração do desenvolvimento das relações de cunho virtual, como o teletrabalho, que é uma modalidade de prestação de serviços de forma flexível que decorre da revolução tecnológica vivenciada nos últimos anos. O trabalho em domicílio *(home office*), modalidade de trabalho à distância que já existe há certo tempo e passou a ser mais utilizada após o avanço da pandemia da Covid-19, facilita as autoridades fiscais responsáveis, seja em comissões ou em órgãos a perceber o volume ativo de atividades e o fluxo de rendimentos e despesas destes contribuintes e empresas, que precisa estar alinhado a esta tecnologia.

Com isso, o *home office* precisa ser regulamentado, como já foi a troca de informações financeiras e fiscais entre os governos, no âmbito internacional, como o mercado digital e assim por diante, para atender aos reclamos da nova era.

A fiscalidade internacional alcança maior dimensão na operação das trocas de informações, a partir do ano de 2015 que passou a ser aplicável à troca automática de informações entre os países (DCA1), comportando as informações dos rendimentos do trabalho, dos honorários de administradores, das pensões, dos produtos de seguro de vida e bens imóveis. Logo depois, a partir de 2016 (DCA2) abrangendo a troca automática de informações sobre contas financeiras, juros, dividendos e outros rendimentos das contas financeiras, receitas da venda de ativos financeiros e saldos das contas e posteriormente positivando a troca de informações sobre determinadas decisões fiscais (DCA 3).

Adequando ainda mais o conjunto de informações que precisam as Finanças, desde o ano de 2017 (DCA 4), está operando a troca automática de informações sobre declarações por país das empresas multinacionais abrangidas, com os rendimentos, lucro, impostos pagos/devidos, ganhos acumulados, número de empregados e declarações de património,

como também, desde junho de 2020, opera a troca automática de informações sobre disposições transfronteiriças em matéria de planeamento fiscal (DCA 6).

O equilíbrio da economia, favorece a paz, a harmonia e segurança entre os povos. A troca obrigatória de dados predefinidos em matéria fiscal e de contas financeiras, com base no princípio da reciprocidade e justiça fiscal e social, alinhados a um sistema eletrônico de gestão de informações, jamais vai ou pode favorecer que um Estado-membro tire partido do outro, pois as ações precisam ser tomadas por uma organização internacional, a exemplo da Comissão Europeia ou OCDE, que fundamente tecnicamente através dos indicadores socioeconómicos do próprio programa utilizado, em favor do conjunto de nações.

O relatório sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares, em seu item 14 (Ferreira, 2015):

> *"*Observa que este quadro fiscal descoordenado a nível da UE também é afetado por uma falta de cooperação flagrante entre os Estados-Membros; salienta, neste contexto, que os Estados-Membros não têm necessariamente em consideração o impacto das suas medidas fiscais nos outros Estados-Membros, não só aquando da conceção das suas medidas fiscais, mas também, quando trocam informações sobre a aplicação destas medidas, o que origina, de facto, políticas protecionistas em matéria fiscal, o que é contrário aos próprios fundamentos do projeto europeu; realça que um intercâmbio automático, sistemático e eficaz de informações entre os Estados-Membros permitiria ter em conta o tratamento fiscal de determinados fluxos de rendimentos ou transações noutros Estados-Membros; frisa que esta realidade também contribui para criar uma situação inaceitável, em que os lucros gerados pelas empresas multinacionais num Estado-Membro são frequentemente tributados a taxas muito baixas, ou nem sequer são sujeitos a impostos na UE." [76]

A informação financeira-fiscal precisa estar cada vez mais disponíveis as administrações tributárias dos países, para prestação de contas ao Estado, com vista a transparência fiscal e controle global da economia, para não haver nenhum tipo de concorrência prejudicial ao mercado, preservando as informações de cunho confidencial que impactam em segredo industrial ou empresarial.

[76] Ferreira, E. & Theurer, M., Correlatores. (2015, Novemb 05). Relatório sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares. Comissão Especial sobre as Decisões Fiscais Antecipadas e Outras Medidas de Natureza ou Efeitos Similares. https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_PT.html

3.2. Tipos de procedimentos da troca de informações fiscais e suas peculiaridades

O desafio central da política fiscal consiste no reaparelhamento padronizado do sistema fiscal para a eficaz construção do Estado de bem-estar social, através da implementação de políticas, diretrizes e regras legais para fomentar um sistema único fiscal e financeiro para subsidiar as ações empresariais e de concorrência em todos as nações. Neste sentido, a troca de informações financeiras e fiscais é uma resposta adequada para superar os meios administrativos ultrapassados e políticos que dispomos na maioria dos Estados. Esta ação colaborativa em cada jurisdição propiciará uma retomada a uma trajetória de desenvolvimento.

A fiscalidade sempre constituiu um instrumento regulatório de política sócio-económica, que impacta no emprego, na renda, na segurança social, na concorrência e sobremaneira no atendimento aos serviços públicos ao cidadão. A atual conjuntura é fruto "o que se passa no campo da fiscalidade é reflexo do desequilíbrio geral existente no plano comunitário entre objectivos e instrumentos."[77]

Nos últimos anos percebemos um alinhamento internacional a favor da troca de informações em matéria fiscal, em consonância com o Relatório da OCDE, com edição em 1998, que colocou em destaque a luta contra as jurisdições com tributação favorecida e os regimes fiscais privilegiados, que definiu-se nas seguintes formas de cooperação: a requerimento de uma das autoridades fiscais à de outro Estado, a troca automática e regular de informação e a troca espontânea de informação, além de outras formas de assistência, como as verificações fiscais simultâneas, a notificação de documentos e a assistência à cobrança de dívidas fiscais.

Principais métodos de cooperação:

A troca de informações a pedido, conforme reza a Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal, em seu artigo 5º, "o Estado requerido facultar-lhe-á todas as informações visadas no artigo 4º relativas a uma pessoa ou a uma transacção determinada, informações estas, de acordo com o artigo 4º, previsivelmente relevantes para

[77] Pinheiro, G. (1998). A Fiscalidade Directa na União Europeia, Estudos e Monografias. p. 47. Coimbra Editora.

a administração e execução da legislação interna relativa aos impostos abrangidos pela presente Convenção."

A troca automática de informações, segundo o artigo 6º da citada Convenção, compreende "a determinadas categorias de casos e de acordo com os procedimentos que estabeleçam de comum acordo, duas ou mais Partes procederão automaticamente à troca de informações referidas no artigo 4º."

A última modalidade, a troca espontânea de informação, está prescrita no artigo 7º, relatando que o país "comunicará, sem pedido prévio, à outra parte as informações de que tenha conhecimento, em determinadas circunstâncias como suspeita de redução ou uma isenção anómala de imposto pelo outro país, um contribuinte isento que pode sofrer agravamento ou imposto pelo outro país, a existência de uma redução do imposto resultante de transferências fictícias de lucros no seio de grupos de empresas e para o recolhimento de informações que se revelam de interesse para a determinação do imposto de um país.

Conforme mencionado anteriormente, na sequência de normativas que sucederam a respeito do regime de trocas de informações, vários pontos foram aperfeiçoados para facilitar a rápida coleta e entrega da informação requerida, sem a mencionada expressão "logo que possível" pela autoridade competente do Estado-membro, assim indicada na Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal.

A demora no atendimento a pedido, pode gerar ineficácia do procedimento a ser adotado pelo Fisco, pois concede tempo para que o executado ou indiciado possa dilapidar os bens, preparar documentos, transferir titularidade e outras ações para inibir-se de responder pelos ilícitos gerados a administração pública e sociedade.

As administrações fiscais na Europa, conforme leis internas em transposição ao expresso na Diretiva europeia, são hoje dotados de mecanismos de gestão de informação para verificação, liquidação e cobrança com fins a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, bem como, a devida repartição justa dos rendimentos e riquezas de seus contribuintes e empresas, como assim está previsto no artigo 103 da CRP.

Infelizmente, o crime de evasão e fraude fiscais são uma realidade internacional, bem como a concorrência prejudicial que é um "crime" não tipificado, pois muitas autoridades

governamentais aceitam estas situações em detrimentos aos interesses corporativistas e ganhos extras em suas localidades, devido ao viés político, que jamais deveria haver, face a falta de regulamentação apropriada por um órgão/comissão técnica autónoma ou uma organização internacional neutra, com a única intenção de uniformizar a economia global, posto que este comportamento não estará atentando contra a soberania nacional, a dignidade da pessoa humana e a ordem pública.

A nível comunitário, não existe ainda uma administração fiscal, com competência para o exercício pleno na regulação dos tributos e sua fiscalização, pela falta de interesse político que arrastou-se a anos e que deverá ceder em prol do bem público, pois a fiscalidade que rege a economia, dentre outros importantes setores alcança um novo panorama com a aceleração da cooperação entre os governos quanto as informações financeiras-fiscais.

A cooperação entre as nações quanto as informações financeiras-fiscais permitirá um controle e gestão macroeconómico por parte da Comissão Europeia ou outra organização internacional responsável nesta finalidade, sob supervisão do Banco Central Europeu e do Fundo Monetário Internacional, de forma que seja potencializado o Direito Fiscal Comunitário, numa nova ótica operacional em favor de todos, gerando estabilidade para cada país segundo seu critério de residência, com o sistema tecnológico integrado de informações financeiras-fiscais.

Acresça que, segundo o Professor Doutor José Casalta Nabais (2011, p. 51):

> "atenta a exigência decorrente sobretudo do princípio da liberdade de gestão fiscal ancorado nas liberdades de iniciativa económica e de empresa, impõe-se a aproximação da tributação das empresas singulares à tributação das empresas societárias, uma vez que a tributação destas, em virtude principalmente da concorrência fiscal internacional, vêm sendo objecto de uma generalizada diminuição traduzida entre nós na programada baixa da taxa ou alíquota de IRC2."[78]

Com o sistema tecnológico integrado de informações financeiras-fiscais, as desigualdades e distorções que porventura existam serão analisadas e equalizadas, como total transparência e fundamentação, para validade e eficiência da administração fiscal comunitária.

[78] Nabais, J. C. (2011, Setemb). A Liberdade de gestão fiscal das empresas. IDET. Miscelâneas nº 07. p. 51. Almedina.

Como destacado no Relatório Anual do Fundo Monetário Internacional, FMI, 2019 - Nosso mundo conectado[79], frente a rápida transformação tecnológica, a seguinte expressão: "os países devem trabalhar juntos, para enfrentar desafios comuns."

O próprio FMI tem interesse no sistema integrado de informações que será alimentado com a troca de informações financeiras-fiscais dos países aderentes, para assim identificar os países carenciados e atribuir valores a serem disponibilizados através de empréstimos aos países membros que enfrentam problemas do balanço de pagamentos na reconstituição de suas reservas internacionais, podendo monitorar a aplicação destes valores e seus resultados.

Sublinhe-se o caminho para reestruturação dos sistemas fiscais para assim fazer face ao mercado interno e permitir o desenvolvimento das empresas, pois "na medida em que a diversidade das disposições legais, regulamentares e administrativas entre os Estados-Membros possa constituir um obstáculo ao mercado comum, prevê o art.º 94.º que o Conselho adopte directivas, por unanimidade, sob proposta da Comissão e após prévia consulta do Parlamento e do Comité Económico e Social, de modo a promover a aproximação de tais disposições divergentes."[80]

Imperativo, a "adopção de directivas (actos que normalmente exigem um acto de recepção por parte dos Estados a quem se destinam) e também por ser necessário que a diversidade de legislações provoque um real entrave ao mercado comum de modo a legitimar a intervenção comunitária, por outro abre as portas às intervenções comunitárias em áreas como a da fiscalidade directa."[81]

3.3. O Sistema unificado de informações europeia e de políticas fiscais dos Estados-Membros

A fragilidade do sistema fiscal internacional é percebido em todo o mundo diante das manobras ilícitas para suprimir ou diminuir a obrigação tributária e por conseguinte geram

[79] Relatório Anual do FMI (2019). Nosso mundo conectado. Washington., D.C. 20431 EUA. https://www.imf.org/external/pubs/ft/ar/2019/eng/assets/pdf/imf-annual-report-2019-pt.pdf
[80] Marques, F. C. V. (2006). O Princípio da não-discriminação e a Fiscalidade Directa na União Europeia. XLIX. 181-182. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Económicas.
[81] Id. Ibid. 181-182.

a necessidade do Estado de criar novos tributos, aumentar determinadas alíquotas ou negociar com empresas para sua instalação em território nacional a taxa zero de tributação, para geração de empregos e infraestrutura, face a redução das receitas que não são suficientes para a satisfação das despesas públicas.

Os Estados que formam a União Europeia são soberanos para decidir suas regras tributárias, mas a Comissão Europeia pode intervir nos casos em que percebe desrespeito à legislação europeia ou risco à concorrência justa ou ao mercado comum.

Cabe salientar que "a pandemia de COVID-19 levou a reformular os objetivos da política fiscal na América Latina e no Caribe. Frente à magnitude da crise, os países reagiram rapidamente implementando pacotes de políticas fiscais de grande escala para reduzir o impacto da pandemia sobre o setor da saúde, as famílias e as empresas."[82] Na Europa também não foi diferente como nos demais continentes afetados por esta crise sanitária, que gerou expressiva queda da atividade econômica repercutindo negativamente na arrecadação tributária.

A tecnologia financeira (*fintech*) utilizada pelos bancos no sistema financeiro e na economia em geral, tem permitido uma "crescente disponibilidade de dados e a utilização de inteligência artificial e de maior capacidade de processamento para a utilização dos dados" e desta forma "o Banco Central Europeu (BCE) também apoiou uma nova análise dos obstáculos à integração transnacional, nomeadamente as barreiras à livre circulação de capitais e de liquidez na união bancária."[83]

A administração tributária tem autorização prescrita em lei para utilizar tecnologias da informação e da comunicação no procedimento tributário, como preconiza o artigo 60, A, da Lei Geral Tributária.[84] O caminho para a inovação e aperfeiçoamento da troca de informações é uma realidade, que requer tempo e investimento, para otimizar um processo veloz e necessário. Esta nova ferramenta vai ajudar as autoridades fiscais e da concorrência

[82] Estudo Econômico da América Latina e do Caribe. (2020). Divisão de Desenvolvimento Econômico da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL). Publicação das Nações Unidas. LC/PUB.2020/13. (72). p. 13. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46418/1/S2000372_pt.pdf
[83] Relatório Anual do BCE de 2019. (2020, Mai 07). Banco Central Europeu. Eurosistema. https://www.ecb.europa.eu/pub/annual/html/ar2019~c199d3633e.pt.html#toc18
[84] Decreto-Lei n.º 398/98. Lei Geral Tributária. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes.

a avaliar a probabilidade de uma crise econômica e tomar as medidas antecipadas para limitar os danos.

Com a tecnologia em gestão da informação, a tributação está sendo adaptada às realidades de cada região e de cada atividade econômica, dos quais os incentivos fiscais e não fiscais serão efetivamente utilizados para a correção das distorções nas relações económicas, de acordo com os indicadores da inteligência artificial, ora programados em prol do interesse público internacional.

Nesse ponto, haverá neutralidade na tributação, no que tange a eliminação de normas tributárias que falseiem a concorrência ou reduzam injustificadamente as receitas públicas, sem efetivamente regular a economia global e proporcionar um equilíbrio nas finanças.

Por seu turno, o papel do Estado, na pessoa da administração fiscal europeia ou internacional, será continuar com os incentivos, porém de forma lógica e adequada do sistema eletrônico, posto que na própria Constituição Portuguesa, artigo 86, nº 01, reza que o Estado incentive a atividade empresarial, em particular as pequenas e médias empresas (PME). A União Europeia também acompanha esta postura, considerando e recomendando aos Estados-membros a aplicação dos incentivos fiscais, como auxílios de Estado, conforme Recomendação nº.2003/361/EC, de 20 de maio de 2003.

As atividades econômicas de um país precisam gerar riqueza que façam jus as necessidades de orçamento público em sua integralidade. Um controle tecnológico de gestão de informações é a porta para uma leitura significativa e efetiva por parte dos analistas, quanto aos indicadores económicos de forma pontual em cada região, cada nicho empresarial, cada atividade económica, cada capacidade contributiva do contribuinte e empresa que opera naquele território, para uma performance eficiente de sua produção e consequentemente da receita que o Estado precisa para fazer jus aos custos dos serviços públicos e fomentos da economia, bem como, para provisão de um fundo comunitário para todas as jurisdições aderentes frente aos diversos fenómenos físicos que podem suceder, como a pandemia da covid19, que impactou severamente nos anos de 2020/2021 no mundo.

O sistema eletrônico de gestão de informações (SEGI), nome este intitulado pelo autor, ou o sistema europeu em implantação chamado Sistema de Informação do Mercado Interno

(IMI)[85], precisa ser carregado com todas as informações financeiras de seus contribuintes, a serem enviadas in totun pelas instituições financeiras, que no momento só lhes é exigido o parcial envio destas informações ao Fisco, até certo limite, não computando determinados valores de seus ativos, não retratando seu real património financeiro naquele país e em todos os países conjuntamente, para os fins executivos permitidos pela autoridade fiscal.

Assinale-se que face o artigo 114 do TFUE, o Sistema de Informação do Mercado Interno (IMI) não se aplica às disposições fiscais, salvo disposição em contrário dos Tratados pactuados, com objetivo de adotar medidas relativas à aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros e se possível das demais jurisdições aderentes, para uma nova evolução de indicadores baseados em dados científicos, económicos e sociais para consulta e delimitação de ações que favoreçam de forma equilibrada e proporcional a coletividade local e internacional.

Nessa linha, o domínio público do Estado quanto as relações contratuais financeiras, permitirá a delimitação de certos comportamentos individuais e corporativos com vistas a redução de impostos, como "vem fazendo o Tribunal Constitucional, um entendimento algo equivalente ao de uma proibição do planeamento fiscal, ou seja, ao de uma quase eliminação da liberdade de gestão fiscal das empresas."[86]

A informalidade e omissão de informações será identificada no sistema integrado de gestão de informações, *software* este acessível através da Internet, quando for realizado os cruzamentos de atuação daquele contribuinte singular ou empresa com outros do mesmo género, em determinados setores da economia, porque (Afonso, 2013, p. 16):

> "a economia não registada, também conhecida como economia sombra ou economia subterrânea engloba toda a economia paralela, isto é, aquela que, simplesmente, não é declarada. Na década de 80 deu-se a perceção generalizada da existência de um conjunto de atividades que passam à margem dos registos e do controlo oficiais e institucionais, legalmente constituídos. Percepção da evasão e fraude fiscais em Portugal: um estudo sociológico."[87]

O sistema integrado de gestão de informações, da mesma forma (Afonso, 2013, p. 16):

---

[85] Regulamento (UE) nº 1024/2012. (2012 de Outub 25). Parlamento Europeu e do Conselho. Relativo à cooperação administrativa através do Sistema de Informação do Mercado Interno e que revoga a Decisão 2008/49/CE da Comissão (Regulamento IMI). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32012R1024&qid=1614377156622

[86] Nabais, J. C. (2011, Setemb). A Liberdade de gestão fiscal das empresas. p. 47. IDET. Miscelâneas nº 07. Almedina.

[87] Afonso, Ó. (2013, Jan 01). O que é afinal a economia não registada?, OBEGEF, Crónica Jornal i, p. 16.

> "tem como preocupação fundamental a fuga ao Fisco. Está muitas vezes relacionada com múltiplas situações ilícitas, como o emprego fiscalmente não declarado de assalariados ou o emprego de assalariados sob a forma de prestadores de serviços independentes. A economia informal entende-se aquela que envolve atividades não registadas e que se desenvolvem à margem das leis vigentes."[88]

Nesse caminho a troca de informações financeiras-fiscais precisa ser democraticamente compartilhada, aquém do fundamento de indícios de abuso de direito relativo a fraudes e simulações para enquadramento de contribuintes e, assim autorizar um pedido de informações, que demandará tempo num procedimento administrativo, somente para esta finalidade. O sistema eletrônico de gestão de informações é multifuncional e democrático, servindo para o interesse social e ordem pública, coibindo irregularidades fiscais e da concorrência, sendo um instrumento regulatório para o fomento da economia.

A atuação mundializada, propicia condições favoráveis neste ambiente digital transfronteiriço que vivemos, com alteração constante de paradigmas e novas formas de produção, gestão e comercialização. O Direito Tributário e da Concorrência se faz mais presente e integrado ao Direito Internacional, restando a imperiosa necessidade do sistema eletrônico de gestão de informações de todas as instituições financeiras do mundo, concomitantemente com as informações das autoridades tributárias e da concorrência, para a efetivação de uma política fiscal equilibrada em prol da comunidade internacional, despida de influências políticas e privilégios antagónicos.

Com a crescente ampliação do compartilhamento de dados no sistema eletrônico de gestão de informações, favorecerá a transparência fiscal promovida pela intensa e completa troca de informações fiscais, bancárias e societária decorrente da cooperação internacional, que além de perseguir a exequibilidade da norma tributária frente as possíveis evasões, elisões e elusões fiscais, amplia sua abrangência de jurisdições, evoluindo como ferramenta regulatória da economia.

A sua efetividade sistémica precisa ir além do sistema legal soft law e dirigir-se para um verdadeiro sistema eletrônico de gestão de informações com a necessária cogência (enforcement/coatividade) em suas ações e normativas.

Um sistema eletrônico de gestão de informações desprovido de pessoalidade e interesses particulares, resultará em mais certeza e previsibilidade para as empresas e um melhor funcionamento do sistema tributário e concorrencial internacional para o benefício

[88] Afonso, Ó. (2013, Jan 01). O que é afinal a economia não registada? p. 17. OBEGEF, Crónica Jornal i.

de todos os cidadãos, pois estes poderão ter acesso direto a um espaço virtual, com todas as suas informações financeiras-fiscais, de todo o seu património, em âmbito internacional, em um único lugar, para sua gestão e verificação da carga tributária incidente, e assim as Finanças avançaram em "gerirem o intercâmbio de informações, incluindo dados pessoais, com base em procedimentos simples e unificados e a superar as barreiras linguísticas com base em fluxos de trabalho predefinidos e traduzidos."[89]

Nas palavras da professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira, "a troca de informação constitui na actualidade a mais propalada forma de assistência mútua e cooperação administrativa. A prová-lo está todo o conjunto de instrumentos que juridicamente lhe servem de base."[90]

O sistema eletrônico de gestão de informações permite uma radiografia da futura e necessária estrutura digital da fiscalidade internacional para o preparo do Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2024-2026) de Portugal, para maior eficácia e efetividade da justiça tributária e transparência da administração pública, ante as decisões importantes a serem tomadas cotidianamente para eliminação do lobby, da corrupção, do tráfico de influência, da advocacia administrativa, da exploração de prestígio, das práticas ilícitas no âmbito da administração pública, das políticas fiscais atrativas e demais esquemas permissivos impregnados nos sistemas fiscais de muitos governos.

Este sistema eletrônico de gestão de informações deverá ser coordenado por uma organização ou órgão/comissão técnica internacional e os Estados-membros e demais jurisdições poderam atuar como um órgão revisor técnico para fazer a verificação desse processo, e indicando nomeadamente determinadas ações pontuais de acordo com as necessidades que os indicadores do sistema estiverem disponibilizando, mediante as informações compartilhadas pelas instituições financeiras e demais autoridades fiscais dos países subscritores.

---

[89] Regulamento (UE) nº 1024/2012. (2012 de Outub 25). Parlamento Europeu e do Conselho. Relativo à cooperação administrativa através do Sistema de Informação do Mercado Interno e que revoga a Decisão 2008/49/CE da Comissão (Regulamento IMI). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32012R1024&qid=1614377156622

[90] Oliveira, M. O. B. et al. (2008). Desenvolvimentos Recentes da Corporate Governance na Europa - As Sociedades no Comércio Internacional - A Troca Internacional de Informação Tributária - Responsabilidade Tributária Subsidiária, 5 Colecção. p. 119. Almedina. Coleção Série Miscelâneas do IDET.

Com o sistema eletrônico de gestão de informações, o que vários Estados atualmente fazem com seu repertório de tributos, como Portugal, será melhor gerido, de posse de todas as informações necessárias conjugadas com a inteligência artificial, direcionando os nichos de mercado que merecem a intervenção destacada do Estado, para redução do peso dos impostos no volume de negócios das empresas, visando também a diminuição da carga tributária.

O jornal Diário de Notícias, em sua matéria Portugal é 11º no ranking de impostos sobre empresas na Europa, descreve que "embora a tributação clássica (IRC, IRS, IVA, IMI e IMT) continue a constituir a principal origem de receita fiscal, verifica-se uma progressiva deslocação da tributação tradicional para um modelo tributário assente numa multiplicidade de figuras tributárias, nomeadamente, taxas e contribuições, indicou a CIP". Complementa que "segundo o estudo, foi possível concluir pela cobrança total de mais de 4.300 taxas, das quais 2.900 se revelam da competência das entidades analisadas no âmbito da Administração Central do Estado e 600, unicamente, da competência da Agência Portuguesa do Ambiente, I.P., o que reflete a dimensão da realidade em causa."[91]

A quantidade de ações pontuais efetuadas pelo Estado, seja para cobrança de tributos e também para o fomento de atividades, geralmente não resulta de um relatório de estudos e de posterior prestação de contas acerca do investimento realizado com a implementação destes tributos ou incentivos fiscais, como historial do Fisco e para publicidade junto a sociedade local e internacional, dos quais um sistema eletrônico integrado será "uma ferramenta eficaz e convivial para a cooperação administrativa entre os Estados-Membros e entre estes e a Comissão, facilitando assim a aplicação dos atos da União."[92]

Corroborando com a assertiva acima, a matéria do jornal Diário de Notícias finaliza que (Diário de Notícias, 2020-10-06):

> "o estudo encontrou "diversas dificuldades" no "processo de recolha de informação" como "a falta de transparência sobre as taxas cobradas, a dificuldade para identificação da base legal aplicável (não sendo, por vezes, possível a sua determinação), a falta de uniformização e consequente dispersão e incompletude da informação, a complexidade da estrutura de cobrança e alocação de receita das taxas, a competência cumultativa de diversas entidades sobre diferentes aspetos de uma mesma taxa, e, inclusivamente, tornou-

[91] Diário de Notícias. (2020, Outub 06). Portugal é 11º no ranking de impostos sobre empresas na Europa. País.https://www.dnoticias.pt/2020/10/6/75736-portugal-e-11o-no-ranking-de-impostos-sobre-empresas-na-europa
[92] Regulamento (UE) nº 1024/2012. (2012 de Outub 25). Parlamento Europeu e do Conselho. Relativo à cooperação administrativa através do Sistema de Informação do Mercado Interno e que revoga a Decisão 2008/49/CE da Comissão (Regulamento IMI). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32012R1024&qid=1614377156622

se evidente o desconhecimento, por parte de algumas entidades, de parte das taxas cobradas por si próprias", indicou a CIP.

Com o advento do "Country-by-Country Reporting (CbCR) que obriga as multinacionais a publicar informação sobre as suas operações realizadas em todas as localizações geográficas onde desenvolvem a sua atividade com o objetivo de estabilizar e fortalecer o sistema bancário e aumentar o nível de transparência"[93], os Estados passaram a ter um maior controle das atividades empresariais a nível global, pois estas informações são importantes para avaliação quanto as decisões a respeito da tributação, concorrência e providências específicas do Estado na economia.

O Parlamento Europeu aprovou a Diretiva 2013/36/UE cuja finalidade tem de aplicar o CbCR nos serviços financeiros para estabilizar e fortalecer o sistema bancário, e principalmente propiciar um aumento do nível de transparência referente aos assuntos fiscais das instituições regulamentadas da União Europeia, de forma que cada instituição de crédito ou investimento com residência em algum Estado-membros ou país aderente esteja apresentando as informações financeiras consolidadas em sua operação em cada país, repassando o conteúdo através de relatórios analíticos dessas organizações, numa padronização possível para o lançamento adequado no sistema eletrônico de gestão de informações, que por fim facilitará o contencioso tributário e sua execução ante todos os bens e valores cadastrados dos contribuintes e empresas no sistema internacional.

No emprego da troca de informações entre os sistemas fiscais, todos os meios de envio de informações serão ou estão sendo transmitidos através de um formulário normalizado, que indica a identidade da pessoa objecto de inspecção ou investigação e o fim fiscal a que se destina o pedido de informações, conforme o procedimento requerido nos artigos 18 e 19, do Decreto-Lei n.º 61/2013, modelo este adotado pela Comissão Europeia e também pela via eletrónica através da rede comum de comunicações (CCN) desenvolvida pela União Europeia. Destaca-se que nesta legislação, estranhamente aparecem expressões na redação legal como "sempre que possível e "na medida do possível" que não prestam efetividade do que se espera do sistema de troca de informações.

O regulamento (UE) nº 1024/2012, anteriormente mencionado, em seu item 14, comunica que: "O presente regulamento deverá estabelecer as regras de utilização do

[93] Santos, D. F. F. (2019). Country-by-country reporting no setor bancário europeu. p. 05. Dissertação Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão. M. https://core.ac.uk/download/pdf/302953994.pdf

Sistema de Informação do Mercado Interno (IMI) para efeitos de cooperação administrativa, as quais podem abranger, nomeadamente, o intercâmbio bilateral de informações, os procedimentos de notificação, os mecanismos de alerta, os acordos de assistência mútua e a resolução de problemas."

Observa-se, que este software aplicado ao mercado interno poderá ser dimensionado e aplicado para os acordos de assistência mútua e a resolução de problemas, de certo, matérias que estarão ligadas ao âmbito fiscal e concorrêncial, dos quais é imperativo neste sistema eletrônico esta adpatação.

Segundo o relatório especial do Tribunal de Contas Europeu (TCU), 03/2021: Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação, em 26 de Janeiro de 2021, informa que:

> "O Tribunal examinou de que modo a Comissão Europeia está a acompanhar a aplicação e o desempenho do sistema de troca de informações fiscais e de que forma os Estados-Membros estão a utilizar essas informações. Concluiu que o sistema foi bem implantado, mas é necessário ir mais longe em termos de acompanhamento, garantia da qualidade dos dados e utilização das informações recebidas. O Tribunal recomenda que a Comissão deve aumentar a cobertura do quadro jurídico da UE e desenvolver o acompanhamento e as orientações. Recomenda também que os Estados-Membros devem utilizar melhor as informações que recebem."[94]

Atualmente as informações enviadas por uma autoridade tributária a outra é, "na medida do possível, transmitidas por via electrónica através da Rede CCN", conforme artigo 21 da Diretiva 2011/16/UE e somente a "Comissão Europeia é responsável por todas as adaptações da rede CCN que sejam necessárias para permitir a troca das informações em causa entre Estados-Membros".

Este material fica como contributo a Comissão Europeia, para uma visão holística do processo de aperfeiçoamento que pode resultar a todas as administrações fiscais, se as informações forem imputadas diretamente em um sistema eletrônico de gestão de informações com foco em resultados na cobrança de impostos e redução da carga tributária, face ao controle e fiscalização do mercado mundial.

As Diretivas que sucedem na regência do processo de troca de informações vem a permitir que em determinadas "situações em que um Estado-Membro requerido pode recusar a prestação de informações deverão ser claramente definidas e limitadas, tendo em conta determinados interesses privados que devam ser protegidos e bem assim o interesse

[94] Relatório Especial Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação. (2021). TCU. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_PT.pdf

público"[95], no entanto, não deveria haver óbice para quaisquer informações de ordem financeira-fiscal chegar a outro país, pelo princípio da igualdade e justiça.

Ademais, percebe-se que ainda carece neste processo de profundas melhorias em sua adequação e operacionalização, como reforça o TCU na sexta conclusão no relatório especial 03/2021, que destaco:

> "A conclusão do Tribunal sobre o trabalho da Comissão é a de esta instituiu um quadro adequado para a troca de informações fiscais, mas não está a disponibilizar orientações de forma proativa nem a avaliar suficientemente os resultados e o impacto da utilização dessas informações. A principal conclusão das visitas realizadas aos Estados-Membros é a de que as informações que trocam têm falta de qualidade e não são amplamente utilizadas, e que os Estados-Membros pouco fazem para acompanhar a eficácia do sistema."[96]

O carregamento das informações levantadas tem sido prejudicadas, por falta de padronização e normatização dos procedimentos para sua uniformidade e efetividade, como bem indica o TCU no relatório citado na oitava conclusão:

> "As informações recolhidas pelos Estados-Membros carecem de qualidade, exaustividade e exatidão. A maior parte dos Estados-Membros visitados não audita as entidades declarantes para garantir a qualidade e exaustividade dos dados antes de os transmitir a outros Estados-Membros. Além disso, são poucos os que transmitem todas as categorias de informações exigidas, levando a que alguns rendimentos não sejam tributados. Embora os Estados-Membros identifiquem os contribuintes pertinentes, as informações trocadas automaticamente são subutilizadas."[97]

A conclusão do TCU é a mesma do autor, ao propor neste material a utilização de um sistema eletrônico integrado de gestão de informações por uma organização internacional, com indicadores em sua plataforma, para operacionalização de seus especialistas, para identificar desvios ou incongruências nas informações em cruzamentos financeiros e mercadológicos efetuados a partir do programa delineado, para normalidade do mercado e do comportamento das empresas e contribuintes.

O TCU manifesta-se no relatório, em sua nona conclusão, reafirmando estas questões: "Não há um quadro comum da UE para acompanhar o desempenho e os resultados do sistema, e as avaliações individuais realizadas por alguns Estados-Membros não são suficientemente claras e transparentes". Enfim, até agora, no período de 2011 a 2019,

---

[95] Directiva 2011/16/UE do Conselho, (2011, Fevereir 15), relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/ALL/?uri=CELEX:32011L0016

[96] Relatório Especial Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação. (2021). TCU. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_PT.pdf

[97] Id. Ibid. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_PT.pdf

objeto do estudo no relatório, pouco avanço efetivo temos na cooperação administrativa na troca de informações.

Segundo o presente relatório do TCU, o volume de receitas fiscais perdidas na UE é devido à elisão fiscal das empresas, os regimes fiscais especiais e as ineficiências na cobrança de impostos pelos Estados-membros. O mercado precisa ser aberto, competitivo, dinâmico, ético, com segurança jurídica e previsibilidade regulatória, para a manutenção de uma economia estável, seja nos preços dos bens de consumo, na permanência e crescimento dos empregos e da arrecadação estatal em prol de ações em favor da sociedade.

Um recente caso de isenção de tributos, é o da petroleira Petrobrás, sociedade de economia mista, no qual o governo brasileiro indicou uma renúncia fiscal, com estimativa de impacto de 3 bilhões de reais nos cofres públicos[98], dos quais vai justificar de onde vai tirar o capital que deixará de arrecadar, como exige a regra orçamentária, com a devida medida de compensação, posto que, mediante decreto, o Brasil e outros governos podem reduzir suas alíquotas de tributos, desde que atendam suas respectivas leis de responsabilidade fiscal, que geralmente aludem a responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do país (ex. artigo 11, 12 e 14 da Lei Complementar Brasileira n.º 101/2000 e Lei de Enquadramento Orçamental Português, n.º 151/2015 e Lei portuguesa n.º 73/2013).

A participação do Estado, através do sistema eletrônico de gestão de informações permitirá sempre o atendimento as necessidades inerentes à coletividade, em especial a tutela de interesses públicos relevantes, com particular impacto na economia local ou regional, em obediência ao princípio da igualdade, para concessão de incentivos fiscais, conforme diretrizes previstas no artigo 16.º, 3, da Lei portuguesa n.º 51/2018, em concordância com os autores Doutor Pedro Reinaldo Feiten e Doutora Janriê Rodrigues Reck, "um dos aspectos relevantes, evidentemente, dentre tantos outros, está vinculado ao exercício das finanças. Rocha, quando estuda a boa-gestão, refere que "o princípio da boa-

[98] Fernandes, A. & Tomazelli, I. (2021, Fevereir 20). Guedes diz que vai compensar isenção de tributos federais sobre diesel e gás de cozinha. Estadão. Economia. O Estado de S. Paulo.

gestão incorpora uma ideia de prudência nos gastos e apela à mais racional utilização possível das dotações orçamentais."[99]

A Comissão Europeia, através da Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira (DG TAXUD) vem desenvolvendo o programa Fiscalis 2020, estabelecido através do Regulamento (UE) nº 1286/2013, com os objetivos de (TCU, 2021, p. 24):

> "assegurando o intercâmbio de informações; o apoiando a cooperação administrativa; se necessário, melhorando a capacidade administrativa dos países participantes", bem como, com o objetivo prioritário e operacional de "apoiar o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e a partilha de boas práticas administrativas, porém em 2019, os Estados-Membros criaram um novo grupo de projeto Fiscalis sobre o recurso a técnicas de análise avançadas para medir a qualidade dos dados dentro de um quadro comum, iniciativa que ainda não produziu resultados."[100]

O contributo do autor é que este sistema, face a partilha de informações entre as jurisdições, mesmo que ainda limitada, dispõe de informações adequadas para regular o apoio e repartição dos incentivos e/ou fundos comunitários de equalização e contingência as regiões carenciadas, serve a implementação de indicadores para mensuração do produto interno bruto por habitante naquela jurisdição, para o cálculo do valor adicionado bruto e o nível de desemprego estrutural, detendo um historial completo acerca da evolução das atividades empresariais e oportunidades de emprego, a entrada e saída de produtos e a realização de serviços por situação geográfica, receitas fiscais versus gastos públicos, levando em conta que estas informações sem o processamento do sistema integrado, estão sendo imputadas pelas autoridades tributárias junto com as empresas e contribuintes, ainda que parcialmente, necessitando de uma padronização no formulário eletrônico de captação e conferência para inserção no sistema.

Ainda, a forma pela qual as informações são habitualmente fornecidas são através de formulário próprio, em cumprimento as normativas legais, possibilitando a inclusão de prova testemunhal e de cópias autenticadas de registos originais, consoante ao que prevê o disposto no parágrafo 10.2 dos comentários ao artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE e o artigo 5º do Acordo Modelo, assim como o seu comentário.

No entanto, o autor ao indicar a utilização de um sistema eletrônico integrado de gestão de informação ou até mesmo um alargamento de funções no programa Fiscalis 2020, para

---

[99] Feiten, P. R. & Rodrigues, J. (2016, Maio/Ago). O Endividamento das autarquias locais em Portugal na ótica da lei 73/2013 e a lei complementar 101/2000 brasileira - municípios e a administração pública. 14 (6), 200-214, p. 202. Revista de Direito Brasileira.

[100] Relatório Especial Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação. (2021). TCU. p. 24/69/70. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_PT.pdf

acesso de todos os países, para consulta, com histórico do utilizador, para inclusão de documentos digitalizados ou certificados eletronicamente, como comprovativo das informações imputadas diretamente ao sistema eletrônico, sendo assim o sistema fiscal carregado em conjunto com o sistema da própria administração fiscal daquele país, conectado em tempo real, com as adequações técnicas definidas.

Ocorre que, segundo o item 71 do relatório especial Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação. O TCU aponta após auditorias realizadas pela Comissão Europeia que "a escassez de retorno de informação por parte dos serviços centrais/locais acerca da utilização das informações recebidas era um problema em todos os Estados-Membros visitados. O retorno de informação pelos serviços locais é fundamental para avaliar o desempenho da utilização das informações e as suas vantagens."

Nesse sentido, segundo o relatório recente do TCU e a exposição realizada pelo autor, a União Européia precisa de uma gestão de informações eficiente, através da tecnologia digital de inteligência artificial, num sistema integrado e padronizado, com lançamento atualizado das informações financeiras recebidas das instituições de referência na lei, já auditadas e as informações imputadas pelas administrações fiscais, ora recebidas pelas empresas, através de seus contabilistas e diretamente pelos contribuintes, alimentará um programa avançado com indicadores mercadológico-financeiro-fiscal para a articulação de seus governos e administrações financeiras e da concorrência, para a concretização da justiça fiscal e do equilíbrio da economia em cada país, de forma proporcional.

CAPITULO IV

A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS NO COMBATE A CONCORRÊNCIA FISCAL DESLEAL

Os sistemas tributários dos Estados-Membros estão desmitificando o conceito de soberania até então atrelados por questões políticas, face os fenômenos gerados pela globalização e o avanço tecnológico, que vem permitindo uma expressiva volatilidade do capital, que pode circular para qualquer país que oferece melhores condições em termos de

redução da carga tributária, pressionado assim os EM e demais países do mundo a se posicionarem como Estados extrafiscais, com o fim de regular o mercado para salvaguarda de sua economia.

Um novo modelo de atuação dos Estados fiscais vem consolidando, abdicando de um comportamento meramente administrativo de cobrador de impostos, para um Estado interventor, que através de todos os impostos que dispõe, conceder um caráter e finalidade extrafiscal, para regular, proteger e desenvolver sua economia, utilizando-se de todos os impostos com finalidades que vão além da sua arrecadação, permitindo estimular ou desestimular certos comportamentos sociais e corporativos, em prol do interesse público.

A cooperação entre todos os EM e países do mundo, em consonância com o relatório da OCDE de 1988: *Harmful Tax Competition: an emerging global issue*[101]*,* visa o não privilégio a certas nações nas negociações de exoneração de impostos, que reduzem a arrecadação de impostos, favorecem o aumento da margem de lucro das empresas nas mãos de poucos e destroem a economia de várias jurisdições, diminuindo postos de trabalho, renda e serviços públicos pelo Estado por falta de capital.

No plano internacional como vimos, há uma mobilização de acordos multilaterais com o objetivo de conter esta prática de evasão fiscal e favorecimento aos países chamados paraísos fiscais. Uma regulamentação vem sendo criada e aplicada, ainda que superficialmente em seu modo efetivo de obter ações ativas para coibir práticas imorais e contra a liberdade de gestão das empresas.

O que vem sendo feito é estruturar o Estado fiscal para maior controle das informações financeiras e fiscais de seus contribuintes e empresas, para, em um momento que assim espero próximo, seja realizada uma atuação regulatória ativa para que nenhum Estado venha a ser prejudicado em sua economia com perdas de empresas e contribuintes de seu território para outras regiões do planeta.

A estruturação passará por uma reformulação legal, através de uma nova regulamentação, como assim também posiciona o professor Doutor Carlos Araújo Leonetti: “essa atuação deve ser regulamentada no plano internacional sob o risco dos Estados chegarem ao fundo do poço por abrir mão dos recursos fiscais em prol da atração

[101] OECD. (1998). Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue. p. 4. Paris. https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf

de investimentos. Sem uma regulamentação no plano multilateral, os Estados mais ricos conseguirão prevalecer por meios dos incentivos fiscais sem prejudicar suas políticas sociais."[102]

Como mencionado pelo autor em um artigo no campo da fiscalidade: "Nesse prisma do direito substantivo, acredita-se que muito tem o legislador e o agente executivo envolvido a desenvolver, no sentido de que se eu ofereço um subsídio ou incentivo para uma determinada parcela de cidadãos ou empresas e entidades, eu devo primeiramente possuir todas as informações reais e necessárias deste público para avaliar a necessidade de uma possível instituição."[103]

O Estado quando não conhece seus contribuintes e suas repercussões económico-fiscais e, ainda não intervém ativamente no controle e regulação do mercado e arrecadação, está fadado a perda de recursos públicos e a políticas de favorecimentos partidários e corporativistas.

As empresas precisam ser classificadas em um sistema eletrônico de apuração, controle e avaliação internacional com acesso pela sua autoridade fiscal competente e por uma organização ou comissão técnica internacional que perfaça uma análise financeiro-fiscal-mercadológico, que possibilite o cruzamento de informações de todos os órgãos públicos envolvidos com os sócios, com a empresa, seja esta requerente ou indicada no sistema de monitoramento para apoio ou providências, conforme as demais empresas em seu segmento de atuação.

Ante ao exposto, o sistema eletrônico estará controlando e fiscalizando qualquer anormalidade no processo de gestão e produção das empresas, bem como das pessoas singulares com atividades independentes, para que o governo não espere a empresa pedir falência para atuar e ter imensos gastos neste processo de insolvência como acontece nos tribunais, pois geralmente é requerido pelas partes a proteção jurídica e novamente é prejudicado os cofres públicos com todos os atos envolvidos até a extinção ou reestruturação da empresa, seja por culpa ou dolo dos administradores, seja pelas oscilações do mercado e concorrência.

---

[102] Leonetti, C. A. & Feriato, J. M. F. (2013). Concorrência fiscal internacional prejudicial e seu controle multilateral, p. 02. http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=8beca3817318ec14
[103] Págio, L. S. (2021). Auxílio estatal é um instrumento de política econômica e social? 8 (num Especial). p. 378. Revista Inclusiones.

O Estado fiscal, com o suporte e governança especializada promovida pela organização ou comissão técnica internacional através do sistema tecnológico de tráfego de informações financeiras e fiscais, que precisa efetuar a apuração, controle e avaliação dos contribuintes e empresas, estará contribuindo para o monitoramento do equilíbrio das atividades no mercado, para geração de riqueza e retorno de arrecadação ao país.

Como oportunamente pontuado pelo autor, "o papel da política de concorrência é de extrema importância neste contexto para que o mercado não sofra uma crise financeira e económica e não seja indicado uma maior intervenção estatal com maiores gastos públicos para a retomada econômica afetando diretamente o financiamento das políticas públicas. Desta forma, mantendo a preponderância do Estado mínimo, com menor intervenção possível na economia e atuação direta nas políticas públicas voltadas para o social."[104]

O Estado supervisionando as atividades empresariais, a nível tecnológico e com apoio oficial "de fora", fortalece as ações de neutralidade e impessoalidade na administração pública, com vistas a estabilidade e crescimento da economia e uma justa concorrência e preços.

4.1. Os resultados da troca de informação financeira no combate a evasão fiscal

Em qualquer lugar do mundo, sempre existirão obrigações fiscais, e, portanto o incumprimento dessas mesmas obrigações, pois é da natureza do ser humano, ou, por vezes situações inesperadas acontecem, independentemente do lugar ou da época.

Sendo assim, o particular empresário, busca sempre auferir maior montante de lucros e se está restrito a atuação no mercado interno e busca novos mercados, passa a utilizar-se da estratégia de redução de sua carga fiscal, ainda permitida por lei, no qual qualquer contribuinte, geralmente os com maior capacidade empresarial e faturamento financeiro assim fazem uso, seja dos meios lícitos, os quais decorrem de um planeamento tributário, ou no incumprimento das obrigações fiscais através de meios ilícitos, como a evasão fiscal, fraude e economia não registada.

[104] Págio, L. S. (2021). Auxílio estatal é um instrumento de política econômica e social? 8 (num Especial). p. 381. Revista Inclusiones.

As mais diversas iniciativas de conformidade legal no âmbito fiscal tem revelado que é expressivo a quantidade de ativos não declarados que são mantidos em offshore, face a lacuna fiscal internacional. A OCDE já estimou que o valor destes ativos mantidos nos paraísos fiscais está na ordem de 5 a 7 trilhões de dólares, segundo matéria do artigo do Departamento de Pesquisa Econômica do Banco da Itália que informa: "compliance initiatives reveal that the amount of undeclared assets held offshore and of the related international tax gap is significant. In 2007, the OECD estimated the value of assets held offshore lied in the $5-$7 trillion range (Owens, 2007)."[105]

De acordo com (Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, 2019, p. 11):

> "A troca automática de informação com outras administrações fiscais teve em 2018 um incremento de 27% na informação recebida e de 378% na informação enviada. Este incremento traduz a forma relevante com que têm sido implementados pela administração fiscal portuguesa os mecanismos internacionais de troca de informação que têm uma função essencial para a transparência dos sistemas fiscais. No plano interno, foi também aprovado em 2018, em sede da Lei do Orçamento do Estado para 2019, novas regras relativas à Modelo 38, as quais com as alterações ao RGIT agravam substancialmente as coimas nos casos de inexatidões e omissões no preenchimento, como ainda consagram um dever de cooperação entre a Autoridade Tributária e o Banco de Portugal no cruzamento de informação para efeitos de controlo da exatidão das informações reportadas através desta obrigação declarativa. Uma nota final para o trabalho preparatório legislativo que decorreu ao longo de 2018 para a transposição das Diretivas ATAD 1 e 2 (Anti Tax Avoidance Directive), encontrando-se já transposta a primeira, bem como os trabalhos relativos à transposição da DAC 6 – que se encontra, neste momento, em consulta pública."[106]

Além disso, "recentemente, o jornal Público divulgou estatísticas do Ministério das Finanças que revelam uma queda de 33%, entre 2018 e 2019, nas transferências feitas por empresas e cidadãos para offshores a partir de Portugal, que passaram de 8 mil milhões de euros para menos de 6 mil milhões de euros"[107], constituindo um mecanismo de êxito contra a erosão das bases tributáveis.

O combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira tem constituído uma condição para alcançarmos a justiça fiscal através de um sincronismo de troca de informações dos contribuintes, dos quais podemos avançar para um fórum de reforma da tributação através da troca de boas práticas em gestão fiscal, chegando até mesmo a possibilidade futura de

---

[105] Pellegrini, V. & Sanelli, A. & Tosti, E. (2016, Novemb 24). O que as estatísticas externas nos dizem sobre ativos não declarados no exterior e evasão fiscal? Papel ocasional do Banco da Itália nº 367, p. 05. https://ssrn.com/abstract=2917184 ou http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2917184

[106] Relatório de atividades desenvolvidas de Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2018. (2019, Jun). Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. p. 11. https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBAAAAB%2bLCAAAAAAABACzMDYxBwBjAmExBAAAAA%3d%3d

[107] Santos, A. S. (2020, Jul 03). Troca mundial de informações financeiras permite apanhar o rasto a 84 milhões de contas bancárias detidas em offshores. Economia. Jornal Expresso. https://amp.expresso.pt/economia/2020-07-03-Troca-mundial-de-informacoes-financeiras-permite-apanhar-o-rasto-a-84-milhoes-de-contas-bancarias-detidas-em-offshores

criação de um imposto proporcional em relação à matéria coletável, no qual pode ser progressivo ou regressivo em relação ao rendimento total do contribuinte, possibilitando além de evitar a dupla tributação, aquando uma redução de sua capacidade económica e bem-estar, a obtenção de um novo parâmetro e capacidade de pagar (proportional rate tax), para uma fiscalidade justa e igualitária.

O impacto económico da evasão e fraude fiscal é mundial, pois (Santos, 2020):

> "estima que o capital não declarado varie globalmente entre US $ 6 trilhões e US $ 7 trilhões no final de 2013, com base em estatísticas espelho sobre títulos de carteira e depósitos internacionais de não bancos. Terceiro, estima que a parcela de evasão fiscal ligada à subnotificação de ativos estrangeiros varie entre US $ 20 bilhões e US $ 42 bilhões por ano durante o período 2001-2013 para imposto de renda de capital, e entre US $ 2,1 trilhões e US $ 2,8 trilhões no final de 2013 para o imposto de renda pessoal."[108]

Para Portugal e demais nações, a obtenção de um modelo de gestão fiscal com vantagens indiscutíveis ao nível da simplicidade fiscal e da diminuição potencial de evasão fiscal é uma realidade a percorrer em um breve caminho no âmbito interno coligado as diretrizes internacionais, para alteração da distribuição da alta carga fiscal atualmente aplicada, em especial junto as empresas, como assim informa num estudo recente de Julho de 2020, da Confederação Empresarial de Portugal – CIP: "Portugal ocupa a 33.ª (nos 36 países avaliados) posição no Índice de Competitividade Fiscal desenvolvido pela Tax Foundation, situando-se em 34.º no rank do imposto sobre o rendimento das empresas e em 35.º (penúltima posição) no rank das taxas efetivas marginais."[109]

No contexto europeu do Fisco, em especial o português, vem gradualmente na direção do levantamento e consolidação das informações contabilísticas das empresas em um sistema de monitoramento, referente "a implantação do Sistema de Informação da Organizacao do Estado (SIOE) e do ficheiro SAF-T (parecido com o ECF, Escrituração Contábil Fiscal do Brasil que é entregue através do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED)".[110]

O propósito de um sistema tecnológico fiscal unificado é possibilitar uma reforma alargada, reformulando o sistema de tributação europeu e até mesmo o internacional

---

[108] Id. Ibid. https://amp.expresso.pt/economia/2020-07-03-Troca-mundial-de-informacoes-financeiras-permite-apanhar-o-rasto-a-84-milhoes-de-contas-bancarias-detidas-em-offshores

[109] Estudo sobre a carga fiscal em Portugal. (2020, Jul). Confederação Empresarial de Portugal, p. 11. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/pt_pt/topics/tax/pdf/ey-estudo-sobre-a-carga-fiscal-em-portugal-2020.pdf

[110] Lança, F. (2019, Jul 09). "Fisco vai receber menos dados das empresas. Falta saber quais". p. 9. Jornal de Negócios. Economia.

através de um controle abrangente de todos os cidadãos e empresas do mundo, inibindo a lavagem de dinheiro, o terrorismo e demais crimes contra a humanidade. Sobretudo a fiscalização da Comissão Europeia e dos demais blocos económicos no acompanhamento do endividamento, investimento e financiamento das multinacionais nas mais diversas nações.

Nessa linha o professor Gabriel Zucman, em matéria ao Journal of Economic Perspectives reporta o seguinte: "To improve tax enforcement in the global economy of the 21st century, I make the case for a world financial registry. Such a registry would make it possible to both fix the loopholes of the corporate tax and make personal tax evasion much more difficult".[111]

Assinala que para melhorar a aplicação de impostos na economia global do século 21, se faz necessário um registro financeiro mundial, para que seja possível ajustar brechas para a evasão fiscal.

A maior parcela da arrecadação de impostos em qualquer país do mundo advém da renda de capital corporativo e pessoal de seus cidadãos e empresas e suas propriedades. Esse capital e propriedades podem estar além de suas fronteiras e por isso é condição sine qua non de todos os sistemas fiscais estarem interligados para uma eficiência neste levantamento de informações e de ações pontuais de tributação direta, fiscalização, liquidação e cobrança dos valores de direito do Estado fiscal na tributação internacional, dos valores provenientes de operações realizadas em seu território e no exterior.

A sinergia envolvida pelos sistemas fiscais, deve alcançar um equilíbrio de cobrança padrão dos impostos e não de competição fiscal, com a aplicação de alíquotas reduzidas que chegam a zero na tributação, contribuindo para a concorrência fiscal prejudicial em várias nações, pois as empresas estão preocupadas com os custos da competição fiscal para o seu investimento real e as transferências artificiais de lucros tem um efeito negativo na arrecadação de impostos, em especial para os países de origem ou fonte, que na maioria detém o direito a incidência de impostos a estes rendimentos e propriedades, violando o artigo 7º da Lei Geral Tributária, Decreto-Lei n.º 398/98:

[111] Zucman, G. (2014). "Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", Journal of Economic Perspectives, American Economic Association, Estados Unidos, 28 (4), p. 122. https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.28.4.121

"A tributação deverá ter em consideração a competitividade e internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência. A tributação favorecerá o emprego, a formação do aforro e o investimento socialmente relevante."

Isto é, a concorrência deve ser boa, adequada para todos os envolvidos, em especial o Estado, garantidor da economia e do sustento de cada cidadão.

O contador britânico Richard Murphy informa que o problema da sonegação fiscal está na alíquota de impostos aplicado pelos governos e a lavagem do lucro, onde as empresas transferem seus lucros de um lugar para o outro para pagar menos impostos do que pagaria na origem, permitido por lei, porém é anti-social, porque as empresas não pagam os impostos que deveriam.

Continua o contador dizendo que para mudar esta lógica, deve-se analisar os sistemas e passar a cobrar os impostos onde os clientes estiverem e onde as empresas fizerem as vendas, onde trabalharem os funcionários e onde os bens físicos estiverem. Desta forma, haverá um sistema de tributação com o imposto unitário, pois o lucro será distribuído com base nesses requisitos.[112]

Como o professor Gabriel Zucman repisou: "The last core problem of today's international tax environment stems from the rule that profits should primarily be taxed in source countries"[113], isto é, os lucros devem ser tributados em regra nos países de origem (tributação baseada no estado da residência e não da fonte), como segue a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, que é assente a esta perspectiva. Em consonância com Murphy, a tributação internacional deve ser precedida dos locais onde há manifestações de capital e trabalho pessoal e corporativo.

Richard Murphy ao falar sobre os paraísos "infernos" fiscais, também chamado de espaços secretos, por esconderem o que fazem, diz que a União Europeia tem interesse na adesão desta nova lógica, na redistribuição dos lucros, ao aplicar os impostos onde a substância económica das transações ocorrer, não importando a sede da empresa e sim o

[112] Sem fronteiras evasão fiscal e paraísos fiscais. (2020). Entrevista com Richard Murphy. Jornal O Globo. https://www.youtube.com/watch?v=-A56F08B4LE
[113] Zucman, Gabriel. (2014). "Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", Journal of Economic Perspectives, American Economic Association, Estados Unidos, 28 (4), p. 123. https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.28.4.121

lugar onde estiver o pessoal, as vendas e seus bens, para que não haja perda de receitas fiscais, que chegam ao ano no importe de 255 bilhões de dólares.[114]

Outro ponto importante, Richard Murphy menciona em sua entrevista acerca do mecanismo de transferências de lucros entre empresas, pelo maior preço de mercado, assim chamado de abuso dos preços de transferência, dentro de uma multinacional com muitas subsidiárias, uma empresa vende para a outra, pelo valor que entender, pois não há mecanismo de mercado que estabeleça o preço pelo qual negociam entre si, porque seus donos são os mesmos e enviam este capital através de faturas, com a venda da marca e registros, recebendo taxa sobre a venda (acordo de preço de venda) que vão para os paraísos fiscais e retornam para os grandes centros financeiros.[115]

Neste ínterim, todas as nações saem perdendo, como indica o professor Gabriel Zucman: "The cost of tax avoidance by US firms is borne by both the US government and the governments of other countries". O custo da evasão fiscal, seja com a fuga dos lucros e outros montantes pelas empresas americanas, europeias e diversas é alto, prejudicando diretamente os governos de todos os países, face a perda de receita de impostos. Um exemplo apresentado pelo professor é que "Much of Google's profits shifted to Bermuda are made in Europe; absent tax havens, Google would pay more taxes in France and Germany", posto que os lucros da Google, ora obtidos na Europa, são transferidos para as Bermudas e com a ausência de paraísos fiscais, o Google pagaria mais impostos na França e na Alemanha.[116]

Richard Murphy aponta uma solução para o fim desta perda de receita de impostos, dos quais afirma que a culpa está nas multinacionais que tem a ajuda dos bancos na evasão de divisas para o exterior. Para dar um fim a este processo, as empresas precisam ser transparentes e responsáveis e o mecanismo para o êxito consiste na discriminação país por país, das contas corporativas das multinacionais, que devem suas contas globais estarem publicadas, para revelar em que países operam e localidades, sem exceção.[117]

---

[114] Zucman, G. (2014). "Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", Journal of Economic Perspectives, American Economic Association, Estados Unidos, 28 (4), p. 123.
[115] Id. Ibid, p. 123. https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.28.4.121
[116] Id. Ibid, p. 133. https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.28.4.121
[117] Sem fronteiras evasão fiscal e paraísos fiscais. (2020). Entrevista com Richard Murphy. Jornal O Globo. https://www.youtube.com/watch?v=-A56F08B4LE

Além disso, o professor Gabriel Zucmam traz uma contribuição para a solução da evasão fiscal via a transferência de lucros e a alteração ou melhor extinção da alíquota zero de impostos dos paraísos fiscais, indicando o seguinte: "In recent years, one of the main steps taken by governments hás been to strengthen existing transfer pricing rules by bringing them in line with OECD guidelines (Lohse and Riedel 2013)", ou seja, os governos idóneos estão tomando medidas para fortalecer as regras de preços de transferência existentes, seja extinguindo a via da precificação de mercados e aplicando o procedimento anteriormente citado pelo contador Richard Murphy, quanto a aplicação dos impostos onde a substância económica das transações ocorrer, isto é, se a metade das vendas e do capital e trabalhadores de uma empresa é na Itália, a metade de seus lucros seria tributável neste país, em total sintonia com o professor Gabriel Zucman, que assim apoia: "Google makes half of its sales and has half of its capital and workers in the United States, then half of its profits would be taxable there. This method would address the issue of artificial profit shifting".[118]

Na visão do autor, a administração fiscal de qualquer país não depende das informações das empresas, pois basta conhecer o potencial de cada nicho de negócio para estabelecer parâmetros de faturamento e categorias de avaliação para um percentual de tributação universal, como há nos rendimentos de pessoa singular.

Nesse sentido, o governo ou melhor a Comissão Europeia, através de um sistema tecnológico utilizado por uma comissão técnica internacional, classifica cada empresa e extrai dessa sua estimativa mais próxima de rendimentos para aplicar seu percentual de tributação a ser utilizado em todas as nações e cabe a empresa demonstrar a administração fiscal, com suas informações empresariais, lançadas no sistema fiscal internacional, como se fosse uma prestação de contas, de que deva enquadrar se nesta ou em outra categoria com dedução fiscal diversa.

No mais, o autor do artigo concorda com o professor Gabriel Zucman e o contador Richard Murphy, dentre outros que simpatizam deste método promissor no controle e igualdade na distribuição da renda gerada no mundo, a ser vertido para o custeio de cada

[118] Zucman, G. (2014). "Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", Journal of Economic Perspectives, American Economic Association, Estados Unidos. 28 (4), p. 134. https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.28.4.121

país, pondo um fim a esta competição fiscal prejudicial, seguindo os propósitos e princípios das organizações como a ONU, OMC, OCDE, outras.

O autor vai mais além e percebe que a autoridade da concorrência precisa estar integrada junto a autoridade fiscal, com autonomia administrativa e financeira, de autonomia de gestão, de independência orgânica, porém sujeitos a um sistema tecnológico universal, no qual os profissionais em suas áreas de competência estarão interagindo-se em conjunto na análise dos indicadores e junto com a organização ou comissão técnica internacional, tomando as decisões estratégicas para o fomento ou restrições a determinadas ações ou omissões por parte dos contribuintes ou empresas em determinado Estado ou em várias jurisdições.

A operacionalização do sistema tecnológico universal e seu carregamento diário, farão na prática o sucesso do controle e das decisões técnicas emitidas com força executiva sujeitas a sanção no incumprimento, pois existe uma extrema necessidade na implementação de políticas de concorrência e de fiscalidade que controlem a atuação dos Estados membros e das empresas, pois vivemos um capitalismo selvagem, como assinala o deputado europeu Nuno Melo: "Sem regulação e supervisão, a economia de mercado transforma-se em capitalismo selvagem.

O cumprimento de regras cede perante o vale quase tudo. E no final, o custo é invariavelmente grande". Neste documentário o eurodeputado transmite a situação de uma empresa, o banco britânico HSBC, que foi o maior banco europeu e devido a diversas ilegalidades paralisou suas operações no mercado: "Este foi o resultado do envolvimento em sucessivos escândalos que ligaram o HSBC à operação Swissleaks e a práticas de branqueamento de capitais, de evasão fiscal e de manipulação de mercados".[119]

O papel do Estado é acompanhar o fluxo normal da economia, intervindo nas situações excepcionais, que venham a causar distorções no sistema. O caráter de neutralidade da tributação está atrelada a igualdade no processo de cobrança e arrecadação dos tributos, além disso, o Estado irá "regular a economia e o fenômeno social como um todo, devem,

[119] Melo, N. (2015, Jun 11). "Capitalismo selvagem". Jornal de Notícias.

através de diferenciações, "normalizar" as distorções do sistema" e "orientar os comportamentos na busca da concorrência, da valorização do poder econômico".[120]

Percebe-se, no entanto, que as informações requisitadas junto as instituições financeiras não é integral, para um completo armazenamento de dados no sistema eletrônico de gestão de informações, pois (Pinto, 2019):

> "há dispositivos normativos indicados nos tratados em referência que criam oportunidades para se escapar do compartilhamento de dados, como os denominados pela OCDE como CRS Thresholds. Cite-se, por exemplo, valores inferiores a determinado montante e tipos de ativos não reportáveis. Um efeito indesejável é, após os primeiros compartilhamentos de dados, as jurisdições poderão inferir que os resultados atingidos com a localização de ativos externos subtraídos de declarações de renda são inferiores aos esforços dispendidos para se implementar a ampla transparência de dados, como gastos com infraestrutura e pessoal."[121]

O cuidado para que o sistema eletrônico de gestão de informações seja carregado integralmente com toda a expressão de riqueza de seus contribuintes, enseja a sua máxima amplitude, em todos os países dos quais tiverem bens e valores, nas quantidades existentes que houver, sem limitações, para havendo um retrato real e completo de todo o património financeiro deste, não seja permitido estratégias de fuga, de repartição de bens e valores mínimos em países para não ser monitorado, tributado e executado nas cobranças pelo Fisco.

Nessa linha, com a troca de informações financeiras-fiscais, que permita integrar com transparência todas as informações para a governança pública fiscal, concorrencial e de interesse público, o Estado jamais estará violando os princípios que informam a ordem econômica, seja o de livre iniciativa e ou de livre concorrência, posto que o Estado tem interesse na manutenção e ingresso de novos agentes ao mercado para o exercício de suas atividades empresariais. Porém, estes agentes sejam supervisionados pelo sistema integrado de informações financeiras-fiscais e receba as diretrizes do Estado para sua continuidade, em prol de seu êxito no mercado e pagamento de impostos.

Até mesmo, para a concessão de incentivos fiscais por parte do Estado e/ou organização internacional responsável, pois o autor é favorável a uma centralização da gestão da informação e tomada de decisões, sendo imprescindível observar tais medidas

---

[120] Eladi, A. (2013). Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais, p. 22. http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf

[121] Pinto, R. A. L. (2019). A troca automática de informações bancárias e fiscais evoluindo para um costume internacional. IBDT. Revista Direito Tributário Internacional Atual, 5, https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-5-2019/a-troca-automatica-de-informacoes-bancarias-e-fiscais-evoluindo-para-um-costume-internacional/

apontadas pelo ex Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de Portugal, Doutor Antonio Carlos dos Santos, que indica para "o melhoramento das condições do sistema econômico, destacando-se os seguintes objetivos dos auxílios de Estado (subvenções, subsídios, incentivos fiscais etc.): i) a redução das desigualdades regionais; ii) a promoção do emprego, "particularmente em áreas onde o desemprego é grande ou destinados a certas categorias de trabalhadores"; iii) a captação de investimentos a fim de promover "a actividade económica e empresarial do país; iv) a reestruturação de empresas de base e de determinados setores econômicos considerados prioritários; v) o fomento das exportações."[122]

Além destes objetivos do Estado e de uma organização e/ou comissão técnica internacional apontados acima, complemento com outros objetivos que alinham-se a luta da tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados, que prejudicam a órbita das relações financeiras na económica mundial, dos quais segundo o professor Doutor Heleno Taveira Torres, "o objetivo deste relatório (sobre a concorrência fiscal prejudicial pela OCDE no ano de 1988) foi: (a) identificar e eliminar medidas danosas à concorrência fiscal internacional; (b) identificar PTF [países com tributação favorecida] e buscar o seu comprometimento com os princípios de transparência e cooperação internacional; (c) incentivar países não membros da OCDE a contribuir para o combate às práticas prejudiciais."[123]

4.2. A defesa da livre e justa concorrência entre as empresas dos Estados-Membros

Há diversas nações que vêm buscando atrair investimentos através da redução de sua tributação, que chega a zero, prejudicando gravemente a população de outros territórios, face a perda de receitas que seriam aplicadas em políticas sociais. Esta conduta abusiva tem sido chamada de concorrência fiscal prejudicial e tem sido motivo de irresignação da

[122] Santos, A. C. dos. (2013). Auxílios de Estado e Fiscalidade, p. 365 e ss, Ob. Cit., Eladi, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais, p. 23. http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf

[123] Yoshii, K. L. (2016). A troca internacional de informações fiscais nos âmbitos internacional e brasileiro. Gomes, Eduardo Biacchi & Polido, Fabricio Bertini Pasquot (Coordenadores). XXV Congresso do Conpedi. http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/02q8agmu/5vhls7cu/u5AF8B9111RL3fk8.pdf

comunidade internacional com o fim de evitar desequilíbrios econômicos causados pelos incentivos fiscais.

Antes da globalização, apenas os próprios governos que geralmente eram afetados por suas decisões e planejamentos tributários, posto que cada país possui liberdade para direcionar da forma que mais lhe favorece o rumo da sua economia, atraindo os investimentos que melhor lhe interessava. No entanto, com o aumento da facilidade de mobilidade do capital, face ao avanço tecnológico, gerou um leque de opções dos investidores e contribuintes, capazes de escolher qual sistema tributário lhes proporciona mais vantagens competitivas, ocasionando uma erosão das receitas públicas e desequilíbrio económico.

Atualmente não há uma organização internacional dedicada exclusivamente aos fins tributários internacionais, como a OMC na área do comércio internacional, que conta com 164 países-membros e que apesar de possuir competência judicial para solucionar esse tipo de conflito económico no âmbito da concorrência fiscal prejudicial, mesmo não sendo uma organização tributária internacional, contudo, tendo em vista os acordos firmados somente no âmbito da tributação, não consegue reverter tal situação de mobilidade das empresas e dos Estados em aplicar tais alíquotas menores ou zero, carecendo de uma nova formatação para proibir ou controlar tal esquema imoral e injusto para a sociedade mundial.

A Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é também uma candidata, em paralelo com a Comissão Europeia, como organização internacional, para fazer frente as demandas quanto as trocas de informações financeiras-fiscais-societárias, em consonância com a professora Doutora Linara Oeiras Assunção, que informa (Assunção, 2013):

> "a OCDE possui em sua estrutura uma Diretoria de Governança Pública e Desenvolvimento Territorial, à qual estão vinculados uma Divisão e um Comitê de Política de Regulação. Tais órgãos possuem a missão de ajudar os países a construir melhores sistemas de governo e a implementar políticas em níveis nacional e regional que levem a um desenvolvimento econômico e social sustentado."[124]

Além disso, a OCDE tem sede em Paris, com secretariado dividido em diretorias e departamentos, computando mais de 3.000 funcionários estabelecidos na França, Alemanha, México, Japão e Estados Unidos. A organização é aberta à adesão de países

[124] Assunção, L. O. (2013). Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a melhoria das políticas públicas no Brasil. Universidade Federal do Amapá (UNIFAP). http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=612d1d91c87e0a19

com certo grau de desenvolvimento, independentemente de sua localização geográfica e conta atualmente com 37 países membros[125], majoritariamente países europeus, chamado "clube dos ricos", além de ter parceiros na partilha de conhecimento e intercâmbio, sejam países ou outras organizações internacionais, como o FMI, o Banco Mundial, dentre outros.

A OCDE é uma organização independente, que defende os interesses da União Europeia na sua globalidade, negocia acordos com terceiros, como o fez no ano de 2019 com o Mercosul e presta apoio a outras nações fora da UE com seus órgãos técnicos, em reuniões de grupos de trabalho e seminários de compartilhamento de informações.

O objeto deste trabalho, está associado a troca de informações fiscais e financeiras, que permite o controle e transparência dos rendimentos pelos órgãos fiscais, alinhado a uma tributação equânime e proporcional que permita o recebimento de uma arrecadação condizente com o faturamento do empreendimento, de maneira que seja consumado uma unificação de padrões fiscais em todos os Estados-membros e quem sabe em todos os países do mundo, pois nenhum país desejará ser vítima da perda de corporações que mantém sua economia e consolidar um quadro de sã concorrência, conforme preconizado no artigo 7º da CRP.

O fenômeno da concorrência prejudicial no cenário fiscal internacional é aterrorizante para a sociedade global, pois os regimes de tributação irrisórios inviabilizam a realização de políticas públicas sociais por falta de recursos aos Estados-membros e jurisdições. Se ao menos o valor concedido de isenção ou redução do imposto fosse repassado ao cidadão, porém na maioria das vezes não percebe-se isso no preço final do produto ou serviço, aumentando tão-somente a margem de lucratividade da empresa.

A concorrência de incentivos fiscais com a finalidade de conquistar investimentos estrangeiros, é uma forma desleal na sociedade global, e que infringe diretamente o artigo 7º da CRP, que informa: "Portugal rege-se nas relações internacionais pelos princípios da independência nacional, do respeito dos direitos do homem, dos direitos dos povos, da igualdade entre os Estados, da solução pacífica dos conflitos internacionais, da não

[125] Sobre a OCDE. (2020, Setemb 15). Casa Civil. https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/ocde/sobre-a-ocde-1/sobre-a-ocde

ingerência nos assuntos internos dos outros Estados e da cooperação com todos os outros povos para a emancipação e o progresso da humanidade."[126] (destaque do autor).

O Estado a conceder incentivos fiscais a uma empresa, sem a adequada fundamentação financeira-fiscal, primeiro prejudica a concorrência naquele nicho de mercado, pois as empresas já existentes, bem como as novas, não terão condições para competir com os preços oferecidos por esta empresa que tem benefício fiscal, por mais que seja promovido a redução dos preços pelas empresas existentes, estas terão que arcar com os custos e obrigações regulares do empreendimento, diminuindo ou extinguindo sua margem de lucro e ensejando o interesse de fechar o negócio ou transferir-se para uma outra jurisdição.

A autoridade tributária autorizada pelo governo, ao conceder incentivos fiscais, no sistema tributário nacional, impacta na formação de preços no mercado e no domínio do mercado por algumas empresas, matéria cujo tratamento está ligado à defesa da concorrência e posiciona-se como entidade reguladora do mercado, conforme publicação do Instituto de Economia da Unicamp ao tratar de "neutralidade e eficiência econômica", afirmando que: "O sistema tributário pode se tornar um elemento condicionador da evolução da estrutura industrial. Ao afetar o sistema de preços, o sistema tributário se transforma num forte determinante da alocação de recursos na economia."[127]

Decerto que a guerra fiscal impacta diretamente na competitividade no mercado e gera instabilidade na economia, restringindo a concorrência. Ademais, neste contexto o sistema tributário fica fragilizado, pois os administradores na gestão pública ficam sujeitos a privilégios em suas negociações "políticas" com as empresas, favorecendo-se de ganhos extras de valores transferidos para paraísos fiscais face sua concessão de incentivo fiscal reduzindo a arrecadação do Estado e prejudicando a concorrência, que "constitui um dos elementos centrais nesse processo, forçando empresas a utilizarem melhor seus recursos e

[126] Constituição da República Portuguesa. Decreto de aprovação da Constituição. Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10. https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/337/202002171639/127970/diploma/indice

[127] Ministério da Justiça. (1993 Novemb). Consulta nº 0038/99. Conselho administrativo de defesa econômica - CADE. Tributação: princípios, evolução e tendências recentes, de Geraldo Biasoto Júnior. Textos para Discussão, (31), p. 01. Instituto de Economia, Unicamp.

insumos e a transferirem esses ganhos para a sociedade, em benefício do bem-estar do consumidor."[128]

Um modelo tributário adequado ao combate a esta guerra fiscal contrapõe-se ao sistema soft law em vigor pelos governos em suas resoluções ou recomendações, seguindo para um cotejo legal internacional com a regulação realizada por uma comissão técnica ou organização tributária internacional desprovida de interesses particulares dos EM e/ou nações envolvidas, com um sistema tecnológico de tráfego de informações financeiras e fiscais deste universo empresarial, no qual permite avaliar, monitorar e tomar decisões que sempre venham a favorecer a sociedade global e não somente as empresas.

A negociação nesta guerra fiscal vai além da redução dos impostos em prejuízo do interesse público, como também o Estado pode conceder uso ou doação de lotes e/ou prédios e/ou galpões industriais, prestar determinadas obras de infra-estrutura, dentre outros bens ou serviços que passam a ter outra destinação, sem ser pública e como dito, sujeitas a favorecimentos locais pelas autoridades envolvidas.

O Estado não pode ser objeto de negociação, pois o Estado pertence ao povo e o próprio Estado neste âmbito económico precisa ser conduzido e fiscalizado, posto que seu fim é a gestão dos serviços públicos a comunidade, aquém disto, geralmente mostra-se parcial e incapaz de atender a contento o interesse público.

A isenção ou redução de alíquota do imposto nestas negociações é geralmente sem cláusulas que protejam a sociedade local, na manutenção da renda, empregos e arrecadação para o Estado daquela jurisdição, seja durante ou no fechamento e transferência desta empresa para outra região, que na ótica do autor, deveria ser contemplado em acordo público, que a empresa no intento de transferir suas operações para outra localidade e consequentemente seu fechamento, deveria permanecer de um a três anos na região e comprometer-se em um projeto de capacitação dos funcionários para outra atividade na qual estaria migrando suas instalações para um outro conglomerado empresarial.

No entanto, vamos mais além, o Estado, ou melhor, esta organização ou comissão técnica internacional indicada como gestora pelo autor, decidiria o rumo da empresa, após

[128] Ministério da Justiça. (1993 Novemb). Consulta nº 0038/99. Conselho administrativo de defesa econômica - CADE. Tributação: princípios, evolução e tendências recentes, de Geraldo Biasoto Júnior. Textos para Discussão, (31), p. 18. Instituto de Economia, Unicamp.

estudo de seu faturamento, insumos, funcionários, atividade e arrecadação de impostos, dentre outros importantes indicadores, para propor alternativas a serem implementadas, para que a empresa esteja autorizada em seu pedido de transferência de seu negócio para outra jurisdição sem prejudicar a sociedade local e seu Estado, retirando assim a faculdade da empresa por sua conta própria em realizar a mobilidade para outro território, visando tão-somente seus interesses corporativistas em detrimento ao interesse social e público.

As empresas precisam instalar-se seja fisicamente ou virtualmente num território. Além disso precisam de recursos humanos e materiais para sua operação. Todas estas ocorrências são fatos geradores de impostos. Os Estados, em especial, os que concedem isenção ou redução de alíquotas de impostos, dentre outras vantagens as empresas, ainda não perceberam, que se agirem em conjunto com as nações que cobram impostos, com restrição aos incentivos, e, nenhum Estado praticar concorrência desleal, todos serão favorecidos.

Um novo contexto de relação pública fiscal deve ser definido na legislação tributária mundial, para que as empresas sejam obrigadas a pagar o tributo, de forma integral, salvo algumas exceções justificáveis por circunstâncias excepcionais de natureza sazonal e imprevisíveis, para que a sociedade não seja mais penalizada, com a falta de recursos públicos, pois mesmo com o pagamento de impostos integrais, as empresas em todos os segmentos de atuação, vão continuar com suas margens de lucro sustentável.

Havendo alguma empresa em algum nicho de mercado com restrita lucratividade no negócio, que não pague o investimento realizado, o Estado ou melhor a organização ou comissão técnica internacional avaliará a situação, com todas as informações financeiras e fiscais disponíveis nas finanças local e poderá ainda requerer novos documentos e informações, comparando com outras empresas similares do género, para assim deliberar quanto a concessão de uma ajuda pelo Estado seja no quantum do tributo exigível, no valor de preço de mercado, numa reformulação económica naquela região ou país relativo aquela atividade e seus recursos humanos e materiais na produção, comercialização ou prestação de serviços.

Oportuno dizer, que a organização ou comissão técnica internacional poderá criar um fundo específico para a atribuição desta ajuda estatal, com relatório justificado, após exaustivo processo de coleta de dados e análise financeiro-fiscal-mercadológico, para desta forma, com conhecimento de causa e consequência, preservando-se de intentos

fraudulentos e de concorrência prejudicial, emita uma decisão fundamentada, com publicidade, fomentando efetivamente a economia e mantenha ou gere empregos, renda e oportunidades a sociedade.

Nesta linha estaremos respondendo a pergunta do autor: "Esta vantagem econômica concedida pelo Estado a empresas ou entidades está cumprindo seu papel de instrumento de política econômica e social?"[129]Até então, há uma análise por parte do EM na concessão da ajuda estatal, que não segue uma padronização sistémica europeia e/ou mundial, com atenção específica as seguintes demandas: "situações de elevada distorção e dificuldade financeira de determinado segmento empresarial na inserção ou manutenção de sua atividade econômica ou, nos casos expressos em lei que afetem o segmento social."[130]

A metodologia, o processo de verificação e levantamento individual e conjuntural das demais empresas e mercado, através das informações nas finanças, na segurança social, das conservatórias, das entidades financeiras e fiscais, é de suma importância para uma análise minuciosa e concreta, para um resultado de ajuda e de metas em curto prazo para resultados naquele segmento de mercado.

A análise financeiro-fiscal-mercadológico, compreende como apontado anteriormente, um cruzamento de informações de todos os órgãos envolvidos com os sócios, com a empresa, seja requerente ou indicada no sistema da organização ou comissão técnica internacional, que estará acompanhando eletrônicamente todas as empresas, controlando, fiscalizando qualquer anormalidade em seu processo de gestão e produtivo, para que o governo não espere a empresa pedir falência para atuar e ter imensos gastos neste processo de insolvência como acontece, novamente prejudicando os cofres públicos.

Em continuidade, outras empresas do mesmo género e modus operandi serão analisadas neste processo de auditoria, em comparação com esta empresa supostamente prejudicada do mesmo segmento, para as conclusões factíveis relativo a necessidade ou não de apoio governamental ou quanto a intervenção da autoridade fiscal contra a evasão ou fraude fiscais.

[129] Págio, L. S. (2021). Auxílio estatal é um instrumento de política econômica e social? 8 (num Especial), p. 376. Revista Inclusiones.
[130] Id. Ibid. p. 376.

Nada mais pode passar em branco, como acontece com as ajudas estatais atribuídas e por vezes a Comissão Europeia e o TJUE tem que manifestar-se quanto a validade e real necessidade da concessão deste auxílio estatal. A adoção deste sistema de apuração, controle e avaliação aperfeiçoará na prática a estrutura da administração pública, pois o que percebe-se é uma venda nos olhos da autoridade fiscal, colocada pela própria governança estatal, envolvida com o meio empresarial, que por vezes até apoia sua candidatura e seleção, retirando a imparcialidade, impessoalidade e eficiência da gestão pública, princípios basilares que sempre devem ser observados e neste novo modelo indicado pelo autor, não haverá favorecidos e nem favorecedores, posto que todo este processo estará de maneira neutra e competente, na responsabilidade de um ente com prerrogativas técnicas autónomas para manifestação.

A utilização das informações financeiras-fiscais que a autoridade fiscal dispõe, não podem permanecer na inércia sistémica, isto é, de posse da faca e o queijo, mas não se corta o queijo para sua finalidade em prol da administração pública e consequentemente o atendimento as demandas da sociedade. Este instrumento jamais pode ter um viés político, sem o devido acompanhamento criterioso na concessão e perpetuação dos benefícios fiscais, que concedidos sem a finalidade pública controlada, gera perda de recursos públicos e margem para a concretização da evasão e fraude fiscais e prejuízo a justa concorrência.

Repise-se que o autor mencionou anteriormente que a autoridade da concorrência precisa integrar-se a autoridade fiscal, mantendo a autonomia administrativa e financeira, e de auto gestão, em sua independência orgânica, para ambas competências, sendo somente sujeitas ao acesso e monitoramento do sistema tecnológico universal, que realizará a apuração, controle e avaliação dos contribuintes e empresas europeias e internacionais, através das informações reportadas de todas os EM e jurisdições aderentes, para tomada das decisões estratégicas no fomento ou restrições as condutas de seus contribuintes e empresas.

A atividade da autoridade da concorrência está interligada e dependente das informações da administração fiscal para sua atuação em conjunto em prol do bem público, dos quais sito em especial a investigação no mercado para detecção de práticas anticoncorrenciais com fim ao combate dos cartéis na economia, supervisionar e tomar

decisões com eficiência e transparência no controlo de operações de concentração, accountability e domínio do mercado por algumas empresas.

A autoridade da concorrência continuará com suas recomendações, porém agora responderá diretamente a organização ou comissão técnica internacional e não mais aos órgãos de soberania, que tão-somente serão comunicados de suas decisões, mantendo assim a garantia aos princípios éticos, de justiça e principalmente de imparcialidade na execução de suas ações.

A Comissão Europeia que possui um poder de controle e investigação, junto aos Estados membros, emitindo decisões de natureza declaratória ou sancionatória, conforme o Regulamento (UE) n.º 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, é a organização indicada para atuar nesta nova ordem jurídica fiscal internacional, no âmbito da rede europeia.

No plano internacional, a OMC deveria ser reformulada, face as novas demandas empresariais e posicionar-se na primeira fila, para a gestão fiscal e da concorrência junto a todos os países membros e aderentes ao sistema unificado de troca de informações financeiras-fiscais no combate a incidência de evasão ou fraude fiscal, previstas em lei[131].

Importando ainda mencionar, que "o legislador comunitário considera, correctamente, que uma ampla transparência da governação das sociedades é benéfica para os investidores e para o mercado de capitais, formentando a circulação de capital e de investimentos para lá da fronteira de cada Estado-membro. Por este motivo, para fomentar o mercado do controlo societário e em particular as ofertas públicas de aquisição internacionais, a Directiva das OPAs exige a correspondente informação obrigatória".[132]

A vantagem quanto a transparência das movimentações financeiras de pagamentos e recebimentos de produtos e serviços em um sistema tecnológico de gestão de informação, possibilita que o Estado cumpra suas principais atividades de controle: a intervenção no domínio económico e o exercício regular do poder de polícia contra as distorções causadas

[131] Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.
[132] Oliveira, M. O. B. et al. (2008). Desenvolvimentos Recentes da Corporate Governance na Europa - As Sociedades no Comércio Internacional - A Troca Internacional de Informação Tributária - Responsabilidade Tributária Subsidiária, 5 Colecção. p. 29. Almedina. Coleção Série Miscelâneas do IDET.

por sonegadores, que formam atualmente uma organização criminosa contra o Estado e a sociedade.

Jamais haverá restrição ou abuso na conduta efetuada pelo Estado através de sua análise no sistema tecnológico de gestão de informações financeira-fiscais, pois está no âmbito administrativo do órgão fiscal e concorrencial atuar com poder de polícia "limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão do interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização de Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos."[133]

Assim segue a legislação portuguesa, em seu artigo 58.º da LGT: "A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido." [134]

A contrário sensu, é a posição do senador brasileiro Cristovam Buarque, quando "explica ainda que a forma como a troca de informações é feita, por pedidos específicos e não por fiscalizações periódicas ou indiscriminadas, permite que os países mantenham sua autonomia, além de não afetar o mercado empresarial. Essa é a maneira de se respeitar a soberania [dos países]. Se é feito um acordo em que as fiscalizações são periódicas, independente da vontade do outro país, abre-se mão da soberania. E quando se quebra totalmente esse sigilo a atividade empresarial é dificultada, pois o ramo fica receoso de abrir mão de sua confidencialidade, disse."[135]

De certo, que a autoridade tributária tendo total conhecimento do empreendimento empresarial e suas manifestações de riqueza, terá completo controle do negócio e reforçará

[133] Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Artigo 78. Código Tributário Nacional Brasileiro. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
[134] Decreto-Lei n.º 398/98 - 12/12. D.R. n.º 290/98 Série I. Artigo 58. Lei Geral tributária. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes.
[135] Behnke, E. (2018, Abr 20). Acordos internacionais de troca de dados são instrumentos para evitar a evasão fiscal. Agência Senado. https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/04/20/acordos-internacionais-de-troca-de-dados-sao-instrumentos-para-evitar-a-evasao-fiscal?utm_medium=share-button&utm_source=whatsapp

sua soberania, impondo cada país de forma uniforme, as regras de perpetuação das empresas e de seus tributos.

Os estudos voltados para uma solução contra a evasão fiscal internacional, culminaram com a criação de um relatório pela OCDE (1988), acerca dos danos que certas práticas de mercado referente à competição fiscal podem resultar as nações, assim chamado: *Harmful Tax Competition: an emerging global issue*.[136] O relatório indica a atuação dos paraísos fiscais e os regimes fiscais prejudiciais, que sobretudo devastam as bases e receitas fiscais de outros países e desvirtuam seus padrões de investimento e planos orçamentários.

Segundo o Relatório Econômico da OCDE de Fevereiro 2017[137], "Portugal possui a distribuição de rendimentos mais desigual da Europa e, a desigualdade e a pobreza têm aumentado desde a crise económica. As crianças e os jovens foram os mais afetados pelo aumento da pobreza, com um aumento de 3 pontos percentuais da pobreza neste grupo etário, ao passo que a pobreza entre os pensionistas caiu cerca de 6 pontos percentuais desde 2009.

A OCDE elaborou um trabalho, que resultou na publicação do Relatório da OCDE de 1998: Harmful Tax Competition - an Emerging Global Issue, com o objetivo de combater o uso abusivo dos países que aplicam a baixa tributação ou adotam regimes fiscais privilegiados, indicando a cooperação internacional por meio da troca de informações, dentre as ações necessárias contra os efeitos prejudiciais da concorrência fiscal danosa, como também, recomendou as nações seguirem os padrões internacionais estabelecidos, com o fim de limitar certas ações em seus sistemas tributários internos, indicando uma classificação de categorias por países com tributação favorecida, da seguinte forma:

low tax system, isto é, países com baixas alíquotas frente a outros Estados, porém sem prejuízo considerável ao mercado global, *preferential tax system, são os* países com alíquotas mínimas ou até nulas e *tax havens, os chamados* paraísos fiscais, com tributação nula e que estão suscetíveis a adesão de empresas fantasma *offshore*.

Devido ao embate económico, várias nações deixaram de figurar nesta relação discriminada do relatório da OCDE, aceitando a efetivação de regras internas sobre a troca

[136] OECD. (1998). Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue. p. 4. Paris. https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf
[137] OCDE. (2017, Fevereir). Relatório Econômico da OCDE de Fevereiro 2017, p. 15. http://www.oecd.org/economy/surveys/Portugal-2017-OECD-economic-survey-overview-portuguese.pdf

de informações financeiras-fiscais de seus contribuintes aos outros Fiscos em âmbito internacional com a devida transparência bancária e fiscal aderida em suas legislações, com a permissão de quebra do sigilo bancário pelos governos para fins tributários, de acordo com o Modelo de Convenção da OCDE.

Ademais, conforme "publicado pela OCDE, existem 3 categorias de listas de classificação de Estados nacionais, no condizente à sua estrutura e/ou contribuição como categorias de PTFs (paraísos fiscais em sentido amplo), quais sejam: Lista Negra, Lista Cinza e Lista de Centros Financeiros não-cooperativos (ROHATGI, 2007, p. 13)."[138]

A Lista Negra consistia no rol de jurisdições que não cooperam internacionalmente para trocas de informações fiscais. Na Lista Cinza estão os governos suscetíveis à adoção da cooperação internacional para trocas de informações fiscais, sem transferência fiscal como base. A Lista de Centros Financeiros não-cooperativos constam os países que não estão na Lista Negra e nem na Lista Cinza.

Segundo o Conselho de Assuntos Económicos e Financeiros (ECOFIN) da União Europeia, em 18 de fevereiro de 2020, divulgou a lista da UE de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais, "para além das oito jurisdições que já estavam incluídas na sua lista de não cooperantes (Ilhas Fiji; Guame; Omã; Samoa; Trindade e Tobago; Ilhas Virgens dos Estados Unidos; Vanuatu; Samoa Americana), a reunião do Ecofin decidiu também incluir as seguintes jurisdições: Ilhas Caimão; Palau; Panamá; Seicheles. Estas jurisdições não aplicaram as reformas fiscais a que se tinham comprometido no prazo acordado."[139]

Em conformidade com a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revogou a Diretiva 77/799/CEE, um país não pode gerir o seu sistema de tributação interno, sem receber informações de outras nações.

Nesse sentido, ainda existem algumas "jurisdições com compromissos pendentes, reflete as prorrogações dos prazos concedidas a 12 jurisdições para que possam aprovar as reformas necessárias a fim de honrarem os seus compromissos. A maior parte das

[138] Botelho, M. M. (2013, Jan/Jun). Países com Tributação Favorecida e as Listas da OCDE: O Caso do Uruguai. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Ano IV, nº 9.
[139] Conselho (Assuntos Económicos e Financeiros). (2020, Fevereir 18). Principais resultados. Lista da UE de jurisdições não cooperantes. https://www.consilium.europa.eu/pt/meetings/ecofin/2020/02/18/#

prorrogações de prazos dizem respeito a países em desenvolvimento desprovidos de um centro financeiro que já realizaram importantes progressos para honrar os seus compromissos." Com efeito, já houve "16 jurisdições (Antígua e Barbuda, Arménia, Baamas, Barbados, Belize, Bermudas, Ilhas Virgens Britânicas, Cabo Verde, Ilhas Cook, Curaçau, Ilhas Marshall, Montenegro, Nauru, Niuê, São Cristóvão e Neves e Vietname) que conseguiram implementar todas as reformas necessárias para cumprir os princípios da UE em matéria de boa governação fiscal antes do prazo acordado."[140]

Cabe salientar que (Roncarati, 2020):

> "os trabalhos sobre a lista começaram em julho de 2016 no âmbito do grupo de trabalho responsável pela aplicação de um Código de Conduta da UE no domínio da Fiscalidade das Empresas. Em dezembro de 2016, o Conselho estabeleceu critérios: que as jurisdições deverão respeitar para serem consideradas conformes em matéria de transparência e equidade fiscal; que exigem que se implementem medidas anti-BEPS (medidas contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros). O objetivo da lista negra, estabelecida pela primeira vez em dezembro de 2017, é promover a boa governação a nível mundial, a fim de maximizar os esforços para prevenir a evasão e fraude fiscais. Estes objetivos são prosseguidos em paralelo com a OCDE no contexto do G20."[141]

Portugal, segundo seu relatório de atividades desenvolvidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, informa dentre os seus objetivos, de: "controlar aqueles que tentam não cumprir e combater aqueles que deliberadamente não queiram cumprir" suas obrigações de forma voluntária junto a autoridade tributária. Nesse passo, reafirma o relatório, que: "Uma dimensão muito significativa do combate à fraude e evasão fiscal é a cooperação internacional. Nos últimos anos têm-se intensificado as iniciativas de troca de informações fiscais e financeiras entre diferentes jurisdições, o que tem sido entendido como pedra angular do combate à evasão e elisão fiscais" [142]

A operação de investimentos em prol da sonegação fiscal por parte das empresas é muito alta, face ao percentual significativo de incidência de impostos sobre seus lucros, como aponta o Journal of Economic Perspectives: "multinational companies spend billions of dollars in treaty shopping and transfer pricing (the tax department of General Electric

[140] Conselho (Assuntos Económicos e Financeiros). (2020, Fevereir 18). Principais resultados. Lista da UE de jurisdições não cooperantes. https://www.consilium.europa.eu/pt/meetings/ecofin/2020/02/18/#

[141] Bermudas regressa à 'lista branca' da UE. (2020). Artigos e notícias. Roncarati. https://www.editoraroncarati.com.br/v2/Artigos-e-Noticias/Artigos-e-Noticias/Bermudas-regressa-a-lista-branca-da-UE.html

[142] Relatório de atividades desenvolvidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, ano 2018. (2019, Jun). Gabinete do Secretário de Estado dos assuntos fiscais, 09-10. https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBAAAAB%2bLCAAAAAAABACzMDYxBwBjAmExBAAAAA%3d%3d

employs close to 1,000 individuals), and when tax authorities devote effort to curb avoidance practices, this in turn triggers even bigger corporate expenses."[143]

É inegável, neste ambiente de sobrevivência comercial, na (Tavares, 2016, p. 11):

> "era pós-BEPS, é através da negociação multilateral de um novo sistema de normas tributárias internacionais que cada país busca redefinir sua posição nas Cadeias Globais de Valor (CGVs) de modo coerente e ascender em tais cadeias para capturar mais riqueza. Este embate afetará a competitividade de empresas multinacionais e, consequentemente, os mercados de capitais de diferentes países. Influenciará, ainda, a localização de avanços tecnológicos, a distribuição geográfica de ganhos de produtividade e de desenvolvimento de capital humano e, dessa forma, determinará o crescimento e prosperidade de cada nação."[144]

Certamente, que a totalidade dos países do mundo estarão adotando a transparência fiscal indicada pela OCDE, G20 e G8, ainda que o "soft law não se prevê uma sanção específica, mas outras possibilidades de punição, como a exclusão do ambiente de negócios."[145]

Em continuidade, para ampla aceitação pelos atores internacionais e segurança das relações comerciais no mundo, a de ser constituído em todos as jurisdições aderentes, uma legislação não infraconstitucional "International tax primer" para normatizar as punições em caso de incumprimento por parte de países aderentes da troca de informações, bem como penalização para as empresas, bancos e instituições que ocultem rendimentos, para não haver redução nas receitas públicas dos Estados.

4.3. O acautelamento dos direitos de informação do contribuinte na troca de informações

Os direitos de informação do contribuinte, geralmente são concedidos nos países pela regra interna, bastando petição ao órgão público, para consulta de suas informações e de

[143] Zucman, G., (2014). "Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", Journal of Economic Perspectives, 28 (4), https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.28.4.121
[144] Tavares, R. J.S. (2016). Política tributária internacional: OCDE, BEPS e G20 – Implicações para o Brasil / Confederação Nacional da Indústria. CNI, 41, p. 11, in Relatório Conjunto da OCDE, Organização Mundial de Comércio (OMC) e Conferência das Nações Unidas Sobre Comércio Internacional e Desenvolvimento (UNCTAD) para a Reunião de Cúpula Comercial dos Líderes do G-20 em São Petesburgo, Rússia em Setembro de 2013.
[145] Pinto, R. A. L. (2019). A troca automática de informações bancárias e fiscais evoluindo para um costume internacional. IBDT. Revista Direito Tributário Internacional Atual, 5, https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-5-2019/a-troca-automatica-de-informacoes-bancarias-e-fiscais-evoluindo-para-um-costume-internacional/

procedimentos executivos contra sua pessoa. A questão maior é por vezes a falta de comunicação adequada por parte da autoridade fiscal junto ao contribuinte, para que este detenha total compreensão do que está acontecendo, bem como ao acesso do contribuinte junto a autoridade fiscal, de forma célere, económica e eficiente, com informação de todos os procedimentos e consequências para suas decisões.

O que percebe-se em várias situações do cotidiano, são duas condutas, uma, o abuso por parte do sistema bancário-fiscal na falta de informação e do contraditório e ampla defesa do contribuinte e outra questão é permitir que o contribuinte possa utilizar-se do planeamento fiscal para desonerar-se do pagamento de impostos.

A troca de informações financeiras-fiscais veio para enfrentar a evasão e fraude fiscais, porém a troca de informações se deparou com o entrave dos direitos individuais, a respeito do sigilo bancário, que foi superado e ao trâmite do processo, no qual deve observar as garantias constitucionais.

Acima de tudo, o Estado não pode discriminar nenhum dos seus contribuintes e sequer as suas empresas, independente de terem sede ou operarem fundamentalmente em outros Estados. A informação deve ser divulgada por ambas as partes adequadamente, sem restrições, para um controle do Estado e as devidas ações que o contribuinte possa assim tomar, em prol de sua vida e negócio.

A atividade econômica precisa sempre ter o livre fluxo de comércio pelas fronteiras estaduais e internacionais, para o bem-estar de todos os cidadãos do planeta. Esta livre movimentação de bens e capitais potencializa os recursos econômicos de forma eficiente entre os EM e jurisdições. As medidas que porventura venham a impedir tal movimentação, seja com restrições a informação ou a execução de algumas decisões deliberadas a nível corporativo, podem ameaçar a neutralidade e gestão destas empresas.

No que toca a questão da razoável mobilidade das empresas no comércio internacional, como anteriormente salientado, deve o Estado ser preservado de qualquer prejuízo para sua população, definindo por este ou melhor por uma organização ou comissão técnica internacional o tempo para efetivar esta mobilidade, até haver segurança económica naquela jurisdição.

Outro ponto importante é quanto a concessão de incentivos fiscais quando não justificados, tornam-se discriminatórios e, por sua vez, inconstitucionais, em face da falta

de informações da empresa e dos próprios contribuintes envolvidos. As empresas precisam sim ser protegidas, porém todas, e a competição desleal jamais poderá ser aceita e somente com um sistema integrado de informações, dos quais os contribuintes e empresas tenham acesso e o Estado detenha todo o conhecimento dos negócios patrocinados por estas[146], com suas reservas de segredo comercial ou industrial, quando for o caso, para a articulação de melhores práticas no atendimento dos direitos a informação.

O Estado possui o atributo da coercibilidade, para dirigir os comportamentos da sociedade em prol do interesso público e social. O controle por parte do Estado, quanto aos indicadores financeiros de todas as empresas em cada nicho económico de atuação, demonstrará uma visão holística e dirigente na gestão fiscal e da concorrência, pois é dever do Estado e do ente governamental destinado a esta finalidade, de supervisionar e atuar em qualquer sinal de cometimento de ilícitos ou de dificuldades financeiras na manutenção do negócio.

O processo judicial na maioria das vezes têm-se demonstrado moroso e ultrapassado na resposta as demandas de questionamentos pelo Fisco contra a conduta de contribuintes e empresas. Esta lentidão, proporciona impunidade, lesão aos cofres públicos com a falta de arrecadação tributária e uma cultura instalada de fraude e evasão fiscal.

O controle estatal quanto as informações dos contribuintes e empresas é a melhor solução prática de contigência e equalização para a fiscalização e ações eficazes e pontuais para não haver um processo de locupletamento e enriquecimento ilícito por parte dos contribuintes e gestores corporativos dos recursos do Estado e da própria sociedade.

Geralmente a Constituição do país tutela os direitos do cidadão, em especial seus direitos de informação, para os particulares, pois o Estado precisa conhecer, identificar, controlar todas as informações de seus contribuintes e empresas para que não haja desvios de comportamento para locupletamento e enriquecimento ilícito junto ao erário público.

A publicidade jamais pode ser permitida relativas as informações do cidadão, no entanto, a circulação de suas informações em caráter confidencial na administração pública

[146] Decreto-Lei n.º 398/98 - 12/12. D.R. n.º 290/98 Série I. Artigo 14. Lei Geral tributária. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. "conhecimento da situação tributária global do interessado".

é necessária para a gestão administrativa, concorrencial, fiscal e fiscalizatória em âmbito nacional e internacional.

Na maioria das vezes os crimes tributários, em especial a fraude fiscal[147], acontecem através da omissão de informações ou a prestação falsa de informações as autoridades fiscais, que geram graves prejuízos no levantamento da arrecadação fiscal e na aplicação dos recursos em serviços públicos.

Interessa-nos aqui os comentários do respeitado professor Doutor Kiyoshi Harada diz que "quanto maior a gama de necessidades públicas, maior será a intensidade da atividade financeira do Estado. A concepção do Estado é que, em última análise, irá dimensionar o volume das finanças públicas."[148] A demanda acrescida de serviços e gastos públicos para fomento da economia, estão sob os cuidados do Estado-Membro e na responsabilidade da organização internacional vinculada a este.

A gestão das informações financeiras-fiscais é o maior património que o país dispõe para equacionar as questões fiscais e concorrenciais no mercado, com o fim de regular e solucionar todos os entraves que afetem a harmonia da economia local e internacional. A lei geral de proteção de dados (LGPD) possui o objetivo de regular todas as atividades de tratamento de dados pessoais que são coletados e mantidos por empresas e órgãos, independente da sua atividade, em suas redes de computadores.

Porém, esta lei visa somente garantir uma privacidade das informações pessoais junto a internet, cadastros de dados e outros meios de comunicação, no que tange aos dados de pessoas físicas, como o seu nome, RG, CPF, CNH, e-mail, etc, e, pessoas jurídicas como o CNPJ, razão social, endereço comercial, entre outros, em nada impactando quanto ao Fisco deter estas informações e outras financeiro-fiscais para sua consulta e monitoramento interno, sem dar publicidade.

Em Portugal, o contribuinte tem o direito de ser informado por escrito, no prazo de 10 dias, sobre a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão. Além disso faz jus ao conhecimento de sua situação tributária e a existência, conteúdo e

[147] Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho. Artigo 103. Regime Geral das Infracções Tributárias. Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias.
[148] Harada, K. (2018). Direito financeiro e tributário. (27), p. 31. Atlas.

autoria das denúncias dolosas não confirmadas sobre a sua situação fiscal, conforme os artigos 67 e 70, nº. 3 da Lei Geral Tributária.

O contribuinte precisa ter ciência dos pressupostos não concretizados dos benefícios fiscais, bem como ao cumprimento de deveres acessórios, de forma clara, concisa, esclarecedora, para não haver dúvidas pelo contribuinte quanto as ações que deve ou não tomar. O requerimento deve ser dirigido ao dirigente máximo do serviço, na pessoa do diretor geral da autoridade tributária.

O contribuinte ao realizar um levantamento de informações tem também o direito de ser ouvido pela repartição fiscal, expressão conhecida como direito à audição prévia, ora permitido pelo Código do Procedimento administrativo,[149] artigo 121 e segs. e artigo 60 da Lei Geral Tributária.[150] A administração fiscal tem o prazo de 8 a 15 dias a comunicar via envio de carta registrada ao contribuinte quanto ao exercício de seu direito de audição e após ouvido, será colocado a termo.

As informações recebidas pelo contribuinte relativas a sua situação tributária e pessoal devem ser guardadas em segredo, por direito de confidencialidade fiscal, prescrita no artigo 64, 1, da Lei Geral Tributária, sob pena do servidor estar sujeito a punição que reza o artigo 91 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)[151] que define o quadro sancionatório a aplicar em caso de incumprimento, omissões ou inexatidões nos procedimentos de comunicação e diligência devida e demais obrigações, dos quais este ordenamento é também imposto às instituições financeiras reportantes, relativo ao regime de comunicação obrigatória de informações referente as contas financeiras cujos titulares ou beneficiários sejam residentes em território nacional.

O assunto relativo ao acautelamento dos direitos de informação do contribuinte na troca de informações recai sobre os direitos humanos individuais, como os direitos à privacidade e ao sigilo. Neste contexto, percebe-se que os interesses coletivos se confrontam com

[149] Decreto-Lei nº 4/2015 de 07-01-2015. No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, aprova o novo Código do Procedimento Administrativo.
[150] Decreto-Lei n.º 398/98. D.R. n.º 290/98 Série I. Artigo 14. Lei Geral tributária. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes.
[151] Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho. Artigo 91. Regime Geral das Infracções Tributárias. Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias.

interesses individuais, geralmente prevalecendo o primeiro, porém a um alto custo das prerrogativas de determinados indivíduos.

A questão da inviolabilidade do sigilo de dados para a utilização do Estado, está superada por questão de segurança, interesse social e ordem pública. Assim nos remete a jurista Karina Lie Yoshii: "Importante frisar que o que está expressamente prevista na Constituição é a inviolabilidade da comunicação dos dados e não a inviolabilidade dos dados. Ou seja, os dados não são invioláveis, podendo haver um acesso a eles. Desse modo, seria constitucional para o Fisco, órgão com capacidade e competência, ter acesso aos dados já armazenados pelas instituições financeiras – o que é proibido é que divulguem tais dados indiscriminadamente."[152]

Em síntese, frente a esta temática, o sigilo fiscal sempre irá proteger o contribuinte contra divulgação de seus dados que sejam recolhidos pelo Fisco, da mesma forma o sigilo bancário sempre irá defender os dados dos indivíduos que são recepcionados pelas instituições financeiras, sejam informações públicas ou privadas. O aspecto preponderante é a utilização destes dados, dos quais o Fisco tem autorização, face o interesse público e em consonância com a jurisprudência brasileira e portuguesa que seguem a linha de comportamento europeia, como segue as decisões dos tribunais superiores, primeiramente do Supremo Tribunal Federal do Brasil e logo depois do Tribunal da Relação de Lisboa – Portugal (RSTJ, 2018, p. 1031-1176):

> "É certo que a lei constitucional garante a inviolabilidade da intimidade, da honra, da imagem, da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados, das comunicações telefônicas, salvo, neste caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual (CF, art. 5º, X e XII). Todavia, esses direitos não são absolutos, mas devem ceder diante do interesse público, do interesse da justiça, do interesse social (cf. Min. Carlos Velloso' STF. Ac. de 25 mar. 1992)."[153]

Vale ressaltar que "o segredo bancário é estabelecido em função de vários interesses, a saber o das próprias instituições bancárias, em cuja atividade releva de forma especial o princípio da confiança, o das pessoas, clientes diretos do banco, estando em causa a salvaguarda da vida privada, e o dos terceiros (clientes indiretos) que se relacionam com o banco através dos seus clientes. É ponderando estes interesses, o interesse de acesso ao

[152] Yoshii, K. L. (2016). A troca internacional de informações fiscais nos âmbitos internacional e brasileiro. Gomes, Eduardo Biacchi & Polido, Fabricio Bertini Pasquot (Coordenadores). XXV Congresso do Conpedi, p. 07. http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/02q8agmu/5vhls7cu/u5AF8B9111RL3fk8.pdf

[153] RSTJ. (2018, Jan/Mar). a. 30, (249), 1031-1176. Tomo 2. https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-eletronica-2018_249_2_capQuintaTurma.pdf

direito e da descoberta da verdade material que está subjacente ao pedido de informação, e a natureza civilística dos mesmos, que se há-de aquilatar, de forma criteriosa, moderada e casuística, qual o interesse preponderante, dando-lhe prevalência. Quando se está perante um elemento de prova indispensável ou fundamental para a descoberta da verdade, deve o sigilo bancário ceder perante o dever de cooperação na descoberta da verdade material, no âmbito da administração da justiça." (Ac. TRL de 25 de Março de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 129/13.5TJLSB-A.L1-7).

Em continuidade, a este respeito informa o Ac. TCA Norte, de 15-02-2013, onde se dispõe que "o levantamento do sigilo bancário não se pode apresentar como um fim em si mesmo, mas como um meio para alcançar os fins visados pela inspeção em que se insere" e que existe, por isso mesmo, a "necessidade de submeter a derrogação do sigilo bancário a critérios de proporcionalidade, necessidade e adequação" (Proc. n.º 00145/12.4BEMDL, relator Catarina Almeida e Sousa).

A imprensa divulgou que "Em setembro de 2018, importantes praças financeiras como a Suíça, Hong Kong e Singapura começaram a trocar informações bancárias com praticamente meio mundo, Portugal incluído. Foi uma mudança de paradigma e um abrir de olhos para quem não acreditava que o sigilo bancário, defendido de forma intransigente durante décadas, pudesse ceder à pressão internacional e abrir brechas."[154]

Atualmente, o artigo 63, A e B da Lei Geral Tributária[155], após diversas alterações, face as demandas de cooperação internacional, trás previsão quanto ao acesso da administração tributária a informações e documentos bancários do contribuinte juntam as instituições de crédito e entidades financeiras, regulando os procedimentos para esta obtenção de informações, com a finalidade de apurar a verdade material da situação fiscal do contribuinte, levando em conta as suas garantias de direito nesta quebra do sigilo bancário.

[154] Santos, A. S. (2020, Jul 03). Troca mundial de informações financeiras permite apanhar o rasto a 84 milhões de contas bancárias detidas em offshores. Economia. Jornal Expresso. https://amp.expresso.pt/economia/2020-07-03-Troca-mundial-de-informacoes-financeiras-permite-apanhar-o-rasto-a-84-milhoes-de-contas-bancarias-detidas-em-offshores

[155] Decreto-Lei n.º 398/98. D.R. n.º 290/98 Série I. Artigo 14. Lei Geral tributária. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes.

II SEGUNDA PARTE: ESTUDO EMPÍRICO

CAPÍTULO V

METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO

5.1. Tema da investigação: importância e justificativa

O motivo que definiu à escolha deste tema por parte do autor, diz respeito a observação empírica, de uma realidade na administração pública europeia e mundial, dos quais Portugal é também penalizado com as práticas de evasão e fraude fiscais, de maneira a impactar negativamente em suas receitas públicas, ante aos valores que deixa de arrecadar, sendo indicado na página 8 do Relatório Especial do Tribunal de Contas Europeu (TCU), 03/2021: Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação, em 26 de Janeiro de 2021, que: "O volume de receitas fiscais perdidas na UE unicamente devido à elisão fiscal das empresas foi estimado entre 50 e 70 mil milhões de euros por ano2. Este valor aumenta para quase 190 mil milhões de euros (cerca de 1,7% do PIB da UE à data do estudo) se se incluírem outros fatores, como regimes fiscais especiais e ineficiências na cobrança de impostos".

A troca de informações financeiras-fiscais através da cooperação administrativa e da mútua assistência entre as nações, ora com normatização vigente, carece de um aperfeiçoamento em seus procedimentos e concomitantemente veio a oportunizar a necessidade de uma reforma no sistema fiscal, para sua efetividade aquém de mero instrumento de cobrança, para um mecanismo regulatório e transparente a nível europeu e internacional, para o equilíbrio da economia.

A integração das ações no sistema fiscal com o da concorrência se faz imperioso. O programa Fiscalis 2020 ou o sistema eletrônico de gestão de informações (SEGI), indicado pelo autor neste trabalho, visa aperfeiçoar a análise e tomada de decisões de governabilidade para atribuição de incentivos fiscais, bem como, para o controle, fiscalização e direcionamento do esforço público para estabilização dos nichos de mercado na economia, sem influências pessoais e políticas, com a devida justificação de acordo com

os indicadores sócio-economicos do sistema eletrônico a ser implementado, para equalizar a carga tributária junto aos contribuintes e empresas, potencializando o aumento de receitas e serviços públicos.

5.2. Metodologia da investigação

A metodologia de investigação aplicada, parte de uma análise detalhada do que fui referindo ao longo da introdução deste material, no qual proponho-me ir tratando de vários temas em separado, inicialmente descrevendo um percurso histórico, as mudanças e iniciativas realizadas, tirando algumas conclusões necessárias e estabelecendo pontos de ligação para o avanço em soluções para o efetivo funcionamento da troca de informações financeiras-fiscais-societárias entre as nações.

Analisei pormenorizadamente a questão da troca de informações entre Administrações Fiscais, numa visão holística, seguindo a cooperação mútua internacional, com detalhes acerca de todos os instrumentos normativos relacionados (em especial da OCDE e Comissão Europeia), ocupando-me inevitavelmente das novidades mais relevantes indicados nos canais próprios.

Previamente a essa análise irei explicitar o impacto da mutação do Direito Fiscal face a implementação do sistema de troca de informações fiscais, para o enfrentamento a cultura de fraude e evasão fiscal. A cooperação internacional na troca de informações fiscais e os efeitos da assistência mútua e cooperação administrativa nos Estados-Membros é fator preponderante para o êxito no equilíbrio da economia e bem-estar social.

Após estudo exaustivo de várias dissertações, relatórios, decisões de órgãos oficiais e matérias de imprensa, percebe-se uma contação de história acerca do processo de mudanças na legislação, ora vigente, que normatiza a relação de cooperação na troca de informações nos países europeus, dos quais irei pontuar um breve recorte temporal de análise do cotejo legal e suas alterações, bem como, os impasses e impedimentos para a unificação e cruzamento de informações dos sistemas fiscais.

Ademais, importante se faz mencionar os tipos de procedimentos da troca de informações fiscais e suas peculiaridades, núcleo da base operacional e seu andamento conforme avaliação do Tribunal de Contas Europeu, numa visão referente a fiscalidade

europeia e internacional em sua dimensão válida das operações de trocas de informações, propondo mecanismos e funcionalidades para o sistema unificado de informações europeia e de políticas fiscais dos Estados-Membros, a ser aplicado em todo o mundo.

Finalmente, serão tratados algumas questões muito importantes, como a troca de informações entre Administrações Fiscais para o combate a evasão fiscal, a integração das ações da autoridade da concorrência junto a este sistema fiscal, na defesa da livre e justa concorrência entre as empresas dos Estados-Membros.

Outros temas abordados com comportamentos e entendimentos superados, é o caso do sigilo bancário, das obrigações de informação por parte das instituições bancárias e financeiras, e, um aparato maior de informações levantados e transmitidos pelas empresas ao sistema fiscal, em cooperação e transparência, resguardando os direitos de informação do contribuinte na troca de informações.

5.3. Questões da investigação e objetivos

O rol de ideias sobre as quais foram questões de investigação, apoiam-se no imperativo do princípio da transparência pública alinhado ao dever de cooperação recíproca entre os órgãos da Administração Tributária e os contribuintes, possibilitando a abertura para uma porta de salvaguarda o Estado e aprimora as relações contratuais e fiscais, permitindo segurança, justiça e harmonia na sociedade.

Primeiramente, cabe aos próprios contribuintes o "dever de declarar tudo aquilo que possuem, a par dos rendimentos auferidos e/ou da proveniência de outras quantias pecuniárias que permitiram levar à aquisição de tudo aquilo que declaram possuir, de acordo com o postulado no art.º 89.º- A da Lei Geral Tributária,"[156]como também no dever fundamental de pagamento de impostos, conforme leitura das disposições conjugadas do artigo 103º, n.º1 da CRP, referente aos fins do sistema fiscal, com os artigos 5º e 7º da LGT, pois os cidadãos, detém o dever de sustentarem economicamente a sociedade em que estão inseridos.

[156] Azevedo, P. A. (2009/2010). O Princípio da Transparência e a Troca de Informações Entre Administrações Fiscais. p. 17. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. CIJE.

No entanto, geralmente este dever não é cumprido integralmente, não havendo o dever de cooperação in totun, face ao descrédito da sociedade para com o governo ou a intenção do cidadão ou a empresa de locupletar-se sob o Estado, não demonstrando uma total aceitação do sistema fiscal, e sequer há uma cultura de busca de boas práticas para o funcionamento eficaz do mesmo por parte da sociedade em geral.

Haja vista este panorama, sistema fiscal precisa ser funcional e de resultados, deixando a excessividade da burocracia e de elevados custos de operação para analisar, controlar, fiscalizar, autuar, cobrar, emitir declarações, dentre outras atividades em conformidade com as normas exigidas.

Nessa linha, de acordo com o artigo 59º da LGT, é obrigação de todos que dispõem de sinais exteriores de riqueza, conforme limite de valor descrito na lei, declarar ao Fisco seus bens e valores, constituindo um exemplo de cooperação do contribuinte ou empresa com o princípio da transparência fiscal.

Porém devido ao incumprimento desta prática legal, o Estado deve resguardar-se e promover todas as ferramentas necessárias para coibir este desvio de comportamento, assegurando que tem como identificar estas práticas de evasão e fraude fiscais e restringir estes comportamentos em auditorias online, notificações e sanções dos quais o sistema eletrônico integrado de gestão de informações executará, após o seu carregamento através da partilha de informações trocadas entre os governos.

A presente investigação científica apoiou-se nos mais recentes movimentos em prol da troca de informações em matéria fiscal, em especial, em sede de troca automática de informações fiscais, desenvolvendo uma avaliação do estado atual da sua efetiva implementação e das possibilidades de melhorar a sua aplicação, ao nível europeu, internacional, e no âmbito do sistema fiscal português.

O autor despertou-se pela temática, face a sua contemporaneidade e essencialidade ao progresso dos sistemas fiscais e ao equilíbrio da economia, buscando identificar e abordar o mecanismo de cooperação administrativa e assistência mútua entre Administrações Fiscais dos Estados-membros e jurisdições aderentes, como também a troca automática de informações financeiras-fiscais no atual contexto económico mundial.

5.4. Formulação e delimitação da problemática do estudo

A questão tributária, afeta diretamente os cofres públicos e a realização dos serviços públicos para a sociedade. O título do trabalho relativo ao regime jurídico de troca de informações na União Europeia, vem com uma visão aguçada do sistema fiscal, fazendo o leitor perceber o caminho percorrido, as ações tomadas e o quadro de ações e resultados que estão sendo perpetuados, na contra mão do princípio da neutralidade, pois com a concorrência fiscal prejudicial, a intervenção do Estado e sua relação de reciprocidade precisa estar mais próxima, das demais nações, empresas, profissionais que atuam na área e da própria sociedade, no interesse de combater a corrupção, a evasão, elisão e fraude fiscal, o branqueamento de capitais, o terrorismo, o financiamento de organizações criminosas, os incentivos fiscais e não fiscais sem devolutiva para o Estado e sociedade, e demais iniciativas que prejudiquem ao erário público e cause desequilíbrio na economia.

O autor ao indicar o subtítulo "Uma nova ordem jurídica fiscal internacional" visa levar ao leitor a um pensamento reflexivo e crítico quanto as ações desenvolvidas pelos países no mundo quanto as trocas de informações pelas administrações fiscais e o que este processo pode acarretar para as ações de governança no trato do dinheiro público, do fomento e regulação da economia, na melhor prestação de serviços ao contribuinte cidadão.

Ponto crucial é a postura relevante que o Estado, na pessoa da autoridade tributária precisa operar junto as empresas, face a desconfiança nesta perante as facilidades do mercado e de movimentar expressivos valores monetários, dos quais não tem interesse em repartir com o Estado, que lhe propicia infra-estrutura e demais recursos para o seu desenvolvimento.

O sistema eletrônico integrado de gestão de informações, face ao avanço tecnológio de inteligência artificial, é o caminho para arrumar a casa, conhecer os amigos e inimigos e restringir seus comportamentos, em favor do interesse público, rastreando todas as receitas e despesas junto aos seus parceiros económicos, bem como suas destinações de investimentos, lucros e permutas, de maneira que o Estado conheça melhor o potencial de cada atividade e segmento de mercado e percebendo a média de faturamento de cada negócio, possibilita definir as alíquotas de tributos, sua previsão orçamentária, melhor repartição da carga tributária e destinação precisa dos incentivos públicos na economia.

5.5. Tratamento das informações e recolha de dados

O corpo do presente trabalho científico foi desenvolvido a partir do estudo de informações levantadas em dissertações de teses de mestrado e doutorado nos assuntos relativos a tributação e troca de informações fiscais, precedido da análise de todo o contejo legislativo referente ao tema, decisões de tribunais, relatórios europeus e internacionais de órgãos e instituições atuantes na área tributária e conteúdos de matéria jornalística publicada relativo ao andamento das ações dos governos frente a troca de informações e o movimento para eliminação da evasão fiscal.

O material está organizado em cinco capítulos, sendo um dedicado a metodologia da investigação. No geral, visa explicar o panorama atual na reorganização do sistema fiscal frente as ações empresariais de sonegação fiscal, identificando as principais iniciativas associadas a cooperação internacional em matéria tributária.

5.5.1. Métodos, técnicas e instrumentos de investigação

O processo de recolha de dados foi realizado através de coleta contínua de fontes bibliográficas, documentais, legais e jurisdicionais de entidades oficiais, de caráter público, bem como no acesso a sítios eletrônicos de bibliotecas, entidades e universidades. A técnica utilizada na análise dos dados é descritiva e preditiva, pois prevê oportunidade de inovação e novas atuações em busca do objetivo de sustentabilidade, segurança e operação eficiente do sistema fiscal.

Não foi adotado uma análise prescritiva, pois na atual conjuntura que é e vem sendo realizado a troca de informações entre as administrações fiscais, sem a preocupação por parte das administrações fiscais com todo o sistema tributário internacional e suas consequências, sem falar na influência política e corporativista nos processos administrativos, desde o pessoal que opera, até as ações que podem evoluir e estão sendo auditadas, aguardando uma pressão interna de um órgão superior para que realmente o sistema fiscal funcione, com imparcialidade e eficiência.

III TERCEIRA PARTE: APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

CAPÍTULO VI
ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

CONCLUSÃO

A máquina pública, em regra, mantém-se das receitas tributárias, sua maior fonte de captação de recursos, através dos instrumentos coercitivos previstos em lei. "A tributação, mais do que nunca, é a base financeira do Estado e tem evidentes repercussões sobre a economia, dela nascendo facilidades e/ou dificuldades para o exercício das atividades empresariais".[157]

Independentemente da existência "do princípio da livre conformação fiscal, se admite que aqueles possam planificar a sua vida económica, da forma que lhes aprouver, desconsiderando as necessidades financeiras da comunidade em que se inserem"[158](possíveis práticas de planeamento fiscal abusivo e de mobilidade em face de redução na tributação), visando os menores gastos possíveis em sede de prestação de serviços por parte das empresas.

Por outro lado, "o Estado Fiscal concretiza-se no princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos e das empresas" e pode limitar (através de cláusulas gerais anti abuso e de outras disposições legais dirigidas ao combate à evasão e fraude fiscais) essa liberdade de decisão por parte de seus cidadãos e empresas quando, do seu exercício sem entraves, resultem danos para a coletividade[159], isto é, a obtenção de vantagens fiscais, provocam uma "evaporação" da base tributável, com o fim que a mesma se "condense" numa zona de baixa ou nula pressão fiscal (paraíso fiscal ou regime fiscal privilegiado).[160]

---

[157] Eladi, A. (2013). Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais. p. 02. http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf

[158] Durão, A. M. T. (2017, Setemb). A troca automática de informações financeiras o impacto no sistema fiscal português. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, p. 18. https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/109706/2/236824.pdf

[159] Nabais, J. C. (2014). "A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas", Direito Financeiro e Tributário comparado, (1), p.440 e ss. Saraiva.

[160] Oliveira, M. O. B. de. (2012). O Intercâmbio de Informação Tributária, p.23. Almedina.

Nos últimos tempos, os contribuintes e empresas em todo o mundo tem buscado desonerar-se desta imposição tributária, com estratégias negociais e administrativas, de preservar suas riquezas e transações do alcance legal de incidência do Fisco, ou, de pleitear a redução ou isenção das alíquotas de tributação sobre os bens e valores do empreendimento, com vistas a minimizar custos e riscos e ampliação da margem de lucro do negócio.

A globalização tem permitido tal comportamento dos contribuintes e empresas, pois esta consiste na "abertura paulatina das economias nacionais ao comércio internacional".[161] Desta forma, qualquer indivíduo ou corporação pode realizar a mobilidade de seus capitais, bens e recursos de produção para qualquer lugar do mundo.

Nesse ínterim, tem predominado a concorrência fiscal internacional de maneira agressiva e sem ética, chamada prejudicial, visando tão-somente a captação desenfreada por investimentos e, consequentemente a erosão fiscal das próprias receitas públicas dos Estado que aceitam este tipo de negociação, com redução ou isenção de subvenções públicas, financiamentos vantajosos e todo tipo de incentivos fiscais concedidos aleatoriamente por várias jurisdições a empresas.

O sistema tributário atual, não restringe-se mais no exercício de normas tributárias com o mero fim de cobrir despesas, vai além, posto que a tributação presta-se como um imprescindível instrumento de intervenção do Estado na economia, avançando do padrão de neutralidade, para um regulador que visa o fomento de seu povo e não somente as empresas, pois precisa subsidiar suas demandas sociais, pagar sua dívida pública e encargos orçamentários.

Reforçando esta tese, (Guilhermano, 2020, p. 32):

> "a neutralidade fiscal está vinculada a um dever de abstenção de intervenção através da tributação em casos de condições igualitárias de concorrência (Princípio da Concorrência Leal). Está igualmente vinculada ao dever do Estado de ação para restaurar ou prevenir a igualdade de condições de concorrência quando há desequilíbrio. O princípio da neutralidade fiscal também agrega o valor da justiça fiscal."[162]

Considerando tal assertiva, para evitar a evasão fiscal internacional, os governos têm percebido a importância no âmbito económico e político de estarem unidos com seus

[161] Kalla, F. M. (2014, Jan/Jun). Direito da União Europeia e Direito da Integração. Textos & Contextos, 13, (1), p. 75. https://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/fass/article/view/16750/11755
[162] Guilhermano, J. F.. (2020, Jun). A troca de informações em matéria fiscal - perspectivas dos contribuintes. p. 32. Faculdade Nova School of Law. Universidade Nova de Lisboa.

territórios, sob a égide de uma organização, relacionando-se entre si mediante um sistema integrado de informações financeiras e fiscais, para salvaguardar suas economias. Este modelo já era manifesto no Tratado de Paris, apesar de não estar declarado no tratado que constituiu a União Europeia. No Tratado de Paris, "em seu artigo 9º, foi reconhecida a existência de um poder distinto ao das autoridades nacionais dos Estados-membros, a chamada Alta Autoridade."[163]

A interdependência económica entre os países, tem favorecido a mobilidade de bens, capitais, empresas e pessoas. Segundo o Doutor Diego Machado (Machado, 2011):

> "o art. 2º, § 7º, da Carta da Organização das Nações Unidas (ONU), nenhum dispositivo deste documento autoriza a ONU a intervir em "assuntos que dependam essencialmente da jurisdição de qualquer Estado ou obrigará os Membros a submeterem tais assuntos a uma solução, nos termos da presente Carta; eis o princípio da não intervenção em assuntos internos, que orienta a relação da ONU com os Estados partes. Tal normativa sepulta o conceito clássico de soberania, haja vista que possibilita a intervenção da ONU em determinados assuntos, desde que em caráter excepcional."[164]

Importante salientar o avanço na estrutura hierárquica de comando entre os países europeus para uma efetiva cooperação nas questões que envolvem os governos, como apontado pelo professor Doutor Diego Machado (Machado, 2011, p. 94):

> "O Mercosul não possui caráter supranacional, nos moldes da UE, ele ainda está baseado na intergovernabilidade, em que as decisões são tomadas mediante consenso. Não há órgãos superiores, supranacionais, que obriguem ao cumprimento das normas emanadas dos órgãos do Mercosul, não há Tribunal de Justiça que zele pelo cumprimento dos tratados constitutivos. Impera, lamentavelmente, a conveniência política, que muitas vezes não condiz com os anseios do bloco e nem dos cidadãos."[165]

Nesse sentido, o que precisa ficar bem definido é que os assuntos de interesse estritamente internos são de competência de seus Estados-membros, como por exemplo quais valores e bens serão tributados, e, quando os assuntos tratados forem de interesse extra-fronteiras, assumem um contorno comunitário com competência internacional. Nesse diapasão, os Estados-membros europeus delegam parcelas de suas competências estatais internas a Comissão Europeia, conforme as competências definidas no TFUE, a tratam como uma instituição supranacional (soberania compartilhada) e desta forma respeitam suas decisões como poder superior.

---

[163] Kalla, F. M. (2014, Jan/Jun). Direito da União Europeia e Direito da Integração. Textos & Contextos, 13, (1), p. 79, https://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/fass/article/view/16750/11755

[164] Machado, D. P. (2011). O que se entende por supranacionalidade? https://diegomachado2.jusbrasil.com.br/artigos/121933166/o-que-se-entende-por-supranacionalidade

[165] Machado, D. P. & Del´Olmo, F. de S. (2011). Direito da Integração, Direito Comunitário, MERCOSUL e União Europeia. p. 94. Podivm.

Além disso, em conformidade com os princípios da Autonomia e Primado do Direito Comunitário, percebemos que havendo um conflito entre uma norma comunitária e uma norma estadual, a primeira prevalecerá sempre, levando à não aplicação da última, mesmo que seja em primeira linha a responsabilidade da aplicação da lei pelos tribunais nacionais, a interpretação das normas e o controle da aplicação correta da lei está confiado a um órgão jurisdicional próprio, o TJUE, de competência comunitária.

O presente instituto de troca de informações financeiras é visto como uma espécie do gênero da concorrência leal, igualitária, de harmonia económica nas nações, de domínio do Estado, porque garante o privilégio exclusivo quanto ao conhecimento e exploração de informações de terceiros através dos tributos, perfazendo a identidade e capacidade contributiva e de gastos de seu público-alvo, particularmente no que toca ao pagamento de impostos para a manutenção do bem público. Porém não paramos por ai.

O sistema fiscal pode fazer muito mais pelo seu povo, identificando anomalias e traçando ações eficazes para um retorno efetivo de resultados para a sociedade, com redução da carga tributária e melhor direcionamento dos investimentos públicos para minimização dos gastos.

Importante ressaltar que em sede de harmonização fiscal entre os Estados-membros, os impostos continuam e sempre vão continuar sendo impostos nacionais, para suprir as necessidades de cada povo em seu território.

O acúmulo de dados cadastrais de seus contribuintes e empresas, sua capacidade contributiva e movimentações financeiras e contábeis e o cruzamento com outras atividades de mesmo género é para o controle destes setores da economia, buscando equalizar e melhor gerir para minimizar a tributação, aumentar a arrecadação e destinar melhor os incentivos fiscais e não fiscais em prol do interesse público.

O professor Doutor José Cabal Nabais esclarece com propriedade nessa questão da harmonização fiscal, reforçando que “a harmonização stricto sensu ou a harmonização tout court de legislações, em que se procede à erradicação das disparidades existentes entre as legislações nacionais de modo a chegar a soluções idênticas, sem limitar, contudo, o

exercício da competência legislativa nacional, o que pressupõe um leque mais alargado de instrumentos, em que se contam também os regulamentos comunitários."[166]

O objetivo de um regime legal definido de troca de informações financeiras e fiscais na União Europeia e no mundo, está atrelado ao êxito que uma organização internacional, como a Comissão Europeia, em seu papel de auxílio, controle, aproximação das legislações, fiscalização e emissão de decisões em face das relações sociais e empresariais dos Estados-membros, numa visão holística, macroeconômica e interativa com as melhores práticas no âmbito económico e social, com vistas a criar obrigações recíprocas entre os Estados-membros e seus cidadãos.

A partir daí, a jurisprudência tem considerado, que vários Estados têm preocupado com suas particularidades económicas, concedendo incentivos, sem levar em conta as repercussões socioeconómicas na esfera internacional.

Nesse sentido, o professor Doutor Peter Enrich enaltece que (Enrich, 1996, p. 377-468):

> "em primeiro lugar e principalmente, a (Suprema) Corte tem repetidamente anulado normas tributárias estaduais se elas conferem a empresas ou atividades dentro do seu estado proteções ou benefícios que não são semelhantemente disponibilizados para a concorrência de fora do estado. Realmente, a jurisprudência deixa a clara impressão que qualquer norma tributária estruturada de tal forma será entendida como inconstitucionalmente discriminando o comércio interestadual."[167]

Na seara dos incentivos concedidos pelos países no mundo, em especial os chamados paraísos fiscais; são criados isenções em forma de um fundo de incentivos, alimentado por recursos orçamentários e outras fontes usuais, para o financiamento do capital de giro, ampliação ou a implementação de um empreendimento novo. Nesse ínterim, a empresa cresce, estrutura-se e começa a transferir recursos financeiros para outras jurisdições, com alíquotas baixas ou em zero, quando também não mobilizam seu parque industrial conjuntamente, face aos incentivos concedidos. A arrecadação é prejudicada no país no qual estava a empresa e impacta negativamente nas posições de emprego, renda, formação de preços e manutenção dos serviços públicos.

---

[166] Nabais, J. C. (2018). Direito Fiscal. (11), p. 181. Almedina.
[167] Enrich, P. (1996). Saving the States from Themselves: Commerce Clause Constraints on State Tax Incentives for Business. *Harvard Law Review, 110*(2), 377-468. doi:10.2307/1342149.

O governo subsidia o investimento da empresa e autoriza o seu funcionamento em seu território, apoia e contribui de diversas formas no negócio, em especial com suas instituições de fomento, formação e com financiamento de capital, como se fosse e é um sócio do empreendimento, pois perde receitas com a queda de faturamento da empresa, seu fechamento ou transferência para outra jurisdição.

Nesta linha, não poderá este país ou melhor esta organização internacional, por exemplo a Comissão Europeia ou a OMC, com força de lei a todas as nações aderentes, a condicionar pelo menos de um a três anos a permanência da empresa no território em que encontra-se sua sede e/ou suas operações?

Cumpre observar o posicionamento do Doutor Marcos Aurélio Pereira Valadão, ao afirmar em seu artigo que (Valadão, 2009):

> "as maiores empresas, nos dias atuais, são praticamente empresas transacionais ou tem alguma forma de associação com grupos transnacionais, e mesmo as médias empresas tendem a ter associações empresariais internacionais. Assim, abre-se um campo de evasão e elusão tributária (planejamento tributário internacional), inclusive abuso de preços de transferência, que só é possível combater por via de trocas informações entre as administrações tributárias dos diversos países. A troca de informações tributarias é fundamental para a administração tributária verificar se as atividades dos contribuintes se enquadram nos conceitos legais correntes. A Interposição de pessoas em diversas jurisdições internacionais de forma a mascarar a pessoa que verdadeiramente está a operar, o desvirtuamento da formação dos lucros mediante medidas artificiosas, são questões desse tipo que interessam a todas as administrações tributárias."[168]

6.1. A Reforma institucional através da troca de informações fiscais e financeiras no sistema integrado eletrônico coordenado por uma organização internacional

Os atuais mecanismos tributários e financeiros de concessão de incentivos são discriminatórios e trazem benefícios para as empresas e expressivo impacto sobre a concorrência, o mercado, o Estado e por fim a sociedade. Uma reforma é urgente. O regime de troca de informações financeiras é somente um lampejo no meio de todo este sistema de gestão fiscal que precisa ser aperfeiçoado para que a sociedade seja posta em primeiro lugar, acima das empresas e do próprio Estado, com seus políticos, na maioria, envolvidos com os conglomerados corporativos que patrocinam suas eleições locais e sua permanência no poder.

[168] Valadão, M. A. P. (2009). Troca de informações com base em tratados internacionais: uma necessidade e uma tendência irreversível. https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/4510/2819

Os sistemas tributários até então, vem respondendo as demandas sócioeconômicas após um certo lapso de tempo, face as questões políticas de interesses de classe, prejudicando a evolução lógica do sistema, que precisa atender de forma imediata a realidade dos mercados e dos Estados envolvidos.

Segundo o professor Doutor Geraldo Biasoto Júnior, "a avaliação do sistema fiscal nunca pode ser realizada sem que se tenha muito presente o papel fundamental deste na realidade econômica, social e política. O sistema tributário é produto de uma complexa inter-relação de fatores e agentes sócio-econômicos que acabam construindo um sistema."[169]

Nesse passo, todos os aspectos discriminatórios da tributação dos Estados-membros e países do mundo, que infringem o princípio da uniformidade geográfica da tributação[170], devem ser reavaliados, através de uma base sólida de informações compartilhadas e de um centro de decisões inter-constitucional acerca das formas permitidas de incentivos fiscais para empresas, firmará uma reformulação adequada da tributação estadual ora discriminatória vigente na gama de incentivos estaduais de localização.

A intervenção do Estado, num padrão anti-distorção internacional, inviabilizará que os incentivos distorcem a tomada de decisão econômica quanto à localização da atividade empresarial, sem reproduzir consequências prejudiciais a concorrência estadual e internacional, fomentando uma economia saudável.

Neste artigo, o sistema integrado de informações fiscais e financeiras entre as nações, tem caráter público para favorecer a sociedade e (CEPAL, 2020, p. 17):

> "além disso, é possível reduzir os espaços de perda de arrecadação, tais como a evasão fiscal e os gastos tributários. Ao mesmo tempo, dada a importância da política de gasto como instrumento de desenvolvimento, é importante melhorar a eficiência, eficácia e equidade da intervenção pública, para assegurar que os recursos mobilizados sejam canalizados para políticas públicas que reduzam a desigualdade e fomentem o crescimento."[171]

[169] Júnior, G. B. (1993, Novemb). Tributação: princípios, evolução e tendências recentes. Textos para Discussão (31), p. 06. Instituto de Economia, Unicamp. https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/artigos/3691/TD31.pdf
[170] Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 151.
[171] Estudo Econômico da América Latina e do Caribe. (2020). Divisão de Desenvolvimento Econômico da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL). Publicação das Nações Unidas. LC/PUB.2020/13. (72), p. 17. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46418/1/S2000372_pt.pdf

A soberania vai além e se estabelece pela justiça social e no atendimento ao interesse público e não a entendimentos políticos controvertidos, restritos e sem histórico probatório técnico.

Certamente, é através de um órgão público autónomo e independente, dos quais seus gestores e profissionais foram admitidos por concurso público de provas e títulos e detém capacidade e oficialidade para assim emitir recomendações e decisões por uma organização e/ou comissão técnica internacional.

Vale notar que o cenário globalizado permite a união de esforços para que cada Estado atuando em level playing field[172] e com suporte técnico e decisório imparcial adequado, possa regular os movimentos de riquezas gerados para que não escape a imputação do imposto e sobressaia uma economia equilibrada com o atendimento digno a todos os cidadãos do planeta.

Decerto, que em muitas empresas, sem qualquer incentivo, o pagamento de impostos pode corresponder aproximadamente um terço de seu faturamento, porém, independentemente disso, face a estrutura possibilitada pelo Estado, o lucro líquido de uma empresa geralmente atinge as espectativas do investimento e o Estado tem interesse na sua continuidade na geração de renda para a região.

Doravante, percebemos que as instituições e o próprio Estado tem aperfeiçoado seus sistemas de dados e cruzado com êxito informações de seus cidadãos, nos mais diversos órgãos, como a segurança social, finanças, conservatória de registros públicos, autoridade do trabalho, centro de emprego, dentre outros, com intuito do levantamento de seus rendimentos, bens, atividades remuneradas, quantidade de agregados familiares, se recebe alguma prestação social e seus gastos em produtos, serviços e tributos.

A implementação de um sistema eletrônico de cooperação na troca de informações financeiras-fiscais serve ao equilíbrio da economia e no combate a fraude e evasão fiscal, como também contra o branqueamento de capitais, ao terrorismo, aos incentivos fiscais que geram a concorrência desleal e prejudicial aos EM e demais nações com a diminuição

[172] Expressão em inglês utilizada no Direito da Concorrência, que significa campo de jogo nivelado. Isto é, no mercado as empresas precisam atuar em igualdade de condições e oportunidades de sucesso, atuando nas mesmas regras aplicadas no mercado.

de sua arrecadação fiscal e, por fim uma equalização na cobrança do imposto, podendo assim, todos pagando impostos, possibilitar uma redução considerável na carga tributária.

A proibição de concessão deliberada de incentivos fiscais por parte dos governos, impede que na competição entre eles, nenhum país naufrague com a captação de recursos públicos e não sejam afunilados na arrecadação em prejuízo ao orçamento público e na manutenção dos serviços público a todos os cidadãos.

Havendo uma organização e/ou uma comissão técnica internacional responsável pelo sistema eletrônico de informações financeiras-fiscais e na tomada de decisões, possibilitará a efetividade e aceitação deste comportamento de cooperação recíproca, face ao controle e resultados para a economia global, em especial a redução dos impostos, aumento da arrecadação e controle financeiro.

A integração da autoridade da concorrência a administração fiscal, como indica o item 15 do relatório sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares: "Considera que a política fiscal e a política de concorrência devem ser vistas como dois lados da mesma moeda no mercado interno e insta a Comissão a reavaliar e melhorar os instrumentos e recursos disponíveis para a política de concorrência e os auxílios estatais"[173], tem por base resguardar suas competências e favorecer a atuação em conjunto no levantamento e análise de informações financeiras-fiscais, em colaboração com outras instituições financeiras e de concorrência, sobretudo as pertencentes à rede europeia, em total cooperação e submissão a Comissão Europeia.

A competição entre os Estados por empresas com mobilidade e por mais empregos e infra-estrutura que elas proporcionam é um fenômeno bem recorrente no campo económico face os incentivos fiscais concedidos, que distorcem a economia.

A Comissão Europeia é a organização que dispõe de uma atuação de controle e investigação nos Estados-membros da União Europeia e emite decisões de regulação, segundo o que permite o Regulamento (UE) n.º 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015 e o artigo 24º, 3 da Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal, com base no princípio do primado e do efeito direto.

[173] Ferreira, E. & Theurer, M., Correlatores. (2015, Novemb 05). Relatório sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares. Comissão Especial sobre as Decisões Fiscais Antecipadas e Outras Medidas de Natureza ou Efeitos Similares. https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_PT.html

Nestes termos a Comissão Europeia tem competência para atuar nesta nova ordem jurídica fiscal europeia e até mesmo internacional, posto que o conceito de supranacionalidade, que diz respeito que a intervenção da sociedade mundial por meio das organizações internacionais assim amparadas nos tratados das nações, pois os governos não possuem meios e recursos para sanarem seus problemas de alta gravidade e complexidade.

No plano internacional, a OMC deveria ser reformulada, face as novas demandas empresariais e poderia estar na primeira fila, com a ONU, para a gestão fiscal e da concorrência junto a todos os países membros e aderentes ao sistema unificado de troca de informações financeiras-fiscais.

A União Européia está no caminho do desenvolvimento equilibrado e sustentável, nomeadamente em seu espaço sem fronteiras internas, que visa a coesão económica, monetária e social de todos os países-membros.

Uma importante observação diz respeito justamente às regras que definem as trocas de informações financeiras-fiscais, que estará viabilizando um controle relativo a concessão de incentivos locais e regionais, assim declarados compatíveis com o mercado comum e quanto a capacidade de produção de riqueza por parte de seus contribuintes e empresas para manutenção do Estado, de forma a perseguir “o objetivo de nivelamento das condições econômicas e sociais dos Estados-Membros da União Européia, tal concessão de incentivos somente será permitida àquelas localidades consideradas abaixo da média européia na "Nomenclatura da Unidades Territoriais Estatísticas" ou, simplesmente, NUTS"[174]

Nesse passo, a União Europeia, através da Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira (DG TAXUD) da Comissão Europeia, dispõe de informações adequadas para regular o apoio e repartição dos incentivos e/ou fundos comunitários de equalização e contingência as regiões carenciadas, levando em consideração vários indicadores dos quais o sistema integrado tecnológico de informações financeiras-fiscais pode proporcionar, face a missão deste órgão, propostas legislativas, disponibilizar sistemas e plataformas

[174] Ministério da Justiça. (1993, Novemb). Consulta nº 0038/99. Conselho administrativo de defesa econômica - CADE. Tributação: princípios, evolução e tendências recentes, de Geraldo Biasoto Júnior. Textos para Discussão, (31), p. 28-29. Instituto de Economia, Unicamp.

eletrónicas para coordenar a troca de informações fiscais, em especial o programa Fiscalis 2020, que foi estabelecido pelo Regulamento (UE) nº 1286/2013.

O objetivo do sistema eletrônico de gestão de informações, comporta os objetivos do programa Fiscalis 2020: "assegurando o intercâmbio de informações; o apoiando a cooperação administrativa; se necessário, melhorando a capacidade administrativa dos países participantes", em especial o objetivo prioritário e operacional de "apoiar o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e a partilha de boas práticas administrativas"[175], dos quais o autor pode indicar para implementação no sistema indicadores para mensuração do produto interno bruto por habitante naquela jurisdição, o valor adicionado bruto e o nível de desemprego estrutural, detendo um historial completo acerca da evolução das atividades empresariais e oportunidades de emprego, a entrada e saída de produtos e a realização de serviços por situação geográfica, tendo em vista que estas informações estão sendo automatizadas pelas autoridades tributárias junto com as empresas e contribuintes e repassadas para este sistema integrado, conforme anteriormente mencionado.

O levantamento destas informações no sistema integrado fiscal, a partir de uma análise econômica e estatística de arrecadação e gastos públicos por municípios e Estados/União, vai permitir indicar um comparativo com a média comunitária, qualificando as zonas críticas para traçar um plano de ação específico de acordo com a classificação gerada para aquela localidade, com dados concretos e sem politicagem ou favorecimentos para a concessão de determinados incentivos, a título excepcional, para reerguer a economia indicada com foco no monitoramento de resultados em conjunto com a autoridade da concorrência, visando o nivelamento das condições econômicas e sociais dos Estados-Membros da União Européia e das demais jurisdições aderentes.

Este modelo de operação financeira de salvaguarda a sociedade, requer a governança da Comissão Européia ou de uma organização internacional e/ou sua comissão técnica regulatória, com a supervisão do Banco Europeu e do Fundo Monetário Internacional, para autorizar e fundamentar as ações realizadas, para que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados-membros não proporcionem as empresas ganhos expressivos ligados ao

[175] Relatório Especial Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação. (2021). TCU. 69-70. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_PT.pdf

marketing, custos de produção, preço de mercado e à exposição de sua marca em detrimento ao equilíbrio econômico.

O aspecto relativo a exigência de uma unanimidade de votos pelos Estados-membros para os assuntos fiscais e a formalização de convénios fiscais bilaterais é considerado ultrapassado, frente a uma realidade de guerra fiscal que vive a maioria dos países, e a tendência comunitária está na cooperação e transparência na integração das informações financeiras-fiscais, com o fim de impulsionar uma unificação do sistema fiscal internacional através de uma organização internacional e/ou sua comissão técnica regulatória independente.

Na União Europeia a Comissão Européia está desenvolvendo este papel, ainda superficial, devido a ausência de um sistema tecnológico de informações financeiras-fiscais a altura, com as diretrizes aplicáveis para todos os Estados.

A Doutora Gabriela Pinheiro informa que existe a possibilidade de conciliar os princípios do Direito Fiscal Internacional com o Direito Comunitário, através de "uma integração positiva através de actos de direito derivado"[176], isto é, por meio regulamentos, as Diretivas, as decisões, as recomendações e os pareceres, de acordo com os atos jurídicos da União prescritos no artigo 288 do TFUE.

O Direito Comunitário vai se firmando e expandindo seu espaço de harmonização normativa, junto as bases para um regime europeu de tributação, delimitando assim as áreas de tributação privilegiada, como sustenta "a acção do TJUE mais contribuiu para o alargamento do papel da política fiscal europeia foi a da aplicação e interpretação ao campo fiscal das normas comunitárias que, não tendo incidência directa nessa matéria, põem limites à actuação estadual."[177]

O princípio da igualdade e o princípio da não discriminação, previstos no TFUE, fundamentam a posição do TJUE quanto "a incompatibilidade do Direito Comunitário quanto a determinadas disposições fiscais nacionais que, estabelecendo diferenças de tratamento entre contribuintes através da utilização de determinados elementos de conexão

[176] Pinheiro, G. (1998). A Fiscalidade Directa na União Europeia, Estudos e Monografias. p. 15. Coimbra Editora.
[177] Marques, F. C. V. (2006). O Princípio da não-discriminação e a Fiscalidade Directa na União Europeia. XLIX, p. 13. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Económicas.

diferentes da nacionalidade, têm um efeito prático equivalente"[178], por exemplo os processos Schumacker C-279/93 e Wielockx C-80/94.

Importa salientar que, da forma ultrapassada que está sendo concedido os auxílios estatais pelos governos, sem controle financeiro e de resultados junto de seus contribuintes e empresas, numa vertente restrita, abre precedentes para o falseamento das relações de concorrência, a redução da receita pública com aumento das desigualdades sociais e enfraquecimento da economia e dos serviços públicos daquela região com descrédito da gestão pública.

Na maioria das nações, como por exemplo no Brasil, conforme o artigo 150, § 6º de sua Constituição Federal, preconiza que: "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g."

Nesse sentido, o poder público local precisa de lei para autorizar determinado incentivo fiscal, que hoje representa um benefício concedido ao invés de uma ajuda regulatória pelo poder público para os contribuintes e empresas carenciadas.

O processo legislativo português permanece nesse modelo de concessão de isenções de impostos municipais, como indicação o Regulamento n.º 1033/2020, que permite a Câmara Municipal de Coimbra decidir a concessão de isenções e benefícios fiscais, de acordo com o disposto na alínea d) do artigo 15.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro. (DRE n.º 226/2020):

> "Este regime legal, nos termos do n.º 2 do artigo 16.º, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto, veio dar a possibilidade aos municípios de, mediante regulamento a aprovar pela Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal, estabelecer critérios e condições para o reconhecimento de isenções totais ou parciais, objetivas ou subjetivas, relativamente aos impostos e outros tributos próprios."[179]

A atribuição individual de cada ente governamental em sua política de incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais prejudica na competição das empresas e potencializa a

[178] Marques, F. C. V. (2006). O Princípio da não-discriminação e a Fiscalidade Directa na União Europeia. XLIX, p. 13.Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Económicas.
[179] Diário da República n.º 226/2020, Série II de 2020-11-19. https://dre.pt/application/conteudo/148853530

guerra fiscal entre os Estados. No Brasil, por exemplo, em matéria de isenção do imposto de circulação de mercadorias e serviços, os Estados devem observar a formalização de convênios no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, para a concessão ou revogação de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, ante as suas condições gerais, dos quais poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias, que por vezes há inobservância de seus dispositivos quanto a concessão de um benefício fiscal que dependa de decisão unânime dos Estados representados.[180]

A união dos governos em um único sistema integrado financeiro-fiscal é a melhor solução para a democratização e socialização humanitária e do progresso económico mundial, despido de interesses regionais, com vistas a criação de um fundo permanente e imparcial de apoio aos contribuintes e empresas, seja no fomento de empregos e na implantação de novas empresas e sua perpetuação ou reformulação para continuidade no mercado.

A regulamentação (poder de polícia) no campo da tributação, é a porta para avançar neste contexto global de aperfeiçoamento do manuseio das informações financeira-fiscais para redução da evasão e fraude fiscais e na delimitação dos critérios para concessão dos incentivos fiscais e não fiscais com vistas a atenuar ou eliminar as disparidades regionais, sob direção, controle e supervisão de um órgão hierarquicamente superior, imparcial e autónomo na órbita internacional.

O poder constitucional de polícia, isto é, o poder de regulamentação no qual está investido o Estado, é discricionário, porém atende aos ditames da lei, com objetivo pautado no interesse geral, podendo intervir na propriedade e na liberdade dos indivíduos, impondo-lhes comportamentos comissivos ou omissivos.

Doravante a gestão financeira de um contribuinte ou empresa manter se na discricionariedade de seu gestor, assim o é, desde que não cause dano ao Estado e a sociedade, isto é, as decisões a serem tomadas quanto as atividades empresariais, não

[180] Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Artigo 10. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

podem ferir a concorrência e nem prejudicar a continuidade do negócio, que venha a causar a redução da arrecadação fiscal pelo Estado, pois o mesmo subsidia a economia. Em síntese, se o negócio vai mal, o Estado também.

A concorrência fiscal internacional prejudicial será contida e administrada com a troca de informações financeiras-fiscais entre as nações, representada no sistema tecnológico de gestão de informação, com poder da polícia (polícia administrativa), visando o controle na "concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País"[181], dentre outras ações pontuais, com base no princípio da equidade, para evitar a sonegação fiscal, sem impactar na diminuição das receitas públicas, mantendo a ordem pública em geral; posto que "segundo este critério (equidade), a distribuição da carga fiscal entre os indivíduos deve ser equitativa e não arbitrária, devendo cada um suportar uma parcela considerada justa dos encargos em função da sua capacidade contributiva."[182]

A conclusão apresentada no recente Relatório Especial - Troca de informações fiscais na União Europeia, preparado pelo TCU[183], no qual menciona a necessidade de padronização do rol de informações a serem imputadas, a normatização uniforme de seus procedimentos, a adequada auditoria das informações recebidas, com as sanções devidas em caso de incumprimento é seguida do aceite e concordância do autor, pois conforme informado anteriormente no item 3.3 deste material, existe a necessidade da implementação e utilização de um sistema eletrônico integrado de gestão de informações por uma organização internacional (atualmente a Comissão Europeia ou a OCDE no âmbito da UE e pode ter sua competência alargada a todos as jurisdições aderentes da cooperação de troca de informações); neste sistema integrado conterá indicadores sócio-econômicos em sua plataforma digital, para operacionalização de seus especialistas, para identificar desvios ou incongruências nos dados coletados, em cruzamentos financeiros e mercadológicos efetuados a partir do programa delineado, para normalidade do mercado e do comportamento das empresas e contribuintes.

[181] Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 151.
[182] Bairrada, C. & Martins, A. (2007). Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. 39-69. http://www.scielo.mec.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a03.pdf
[183] Relatório Especial Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação. (2021). TCU. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_PT.pdf

O sistema fiscal de posse de todas as movimentações financeiras e contábeis dos contribuintes e empresas, o Estado avança no domínio e total conhecimento de seus cidadãos para sua eficiência na cobrança de impostos e ainda dispõe de uma organização internacional com órgão ou comissão técnica para avaliar e tomar medidas cabíveis para uniformizar as atividades económicas de todos os Estados, até então já indicado no artigo 24º, 3 da Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal.

Este órgão coordenador constituído por representantes das autoridades competentes das partes, indicado na Convenção, que acompanhará, sob a égide da OCDE, a aplicação da Convenção e o desenvolvimento da mesma, pode ser o ator principal na governança fiscal, de maneira a possibilitar aos Estados-membros e jurisdições aderentes a suportar as demandas orçamentárias previstas, prestando conta de todas as informações por meio de indicadores atualizados, proporcionando segurança e harmonia, sem a selvagem competição e negociações para conquista de empresas com baixa tributação.

A vantagem da harmonização da legislação fiscal está aquém de um ideal, é uma realidade para frear a competição selvagem do mercado, com condutas imorais e ilícitas dos governos e seus contribuintes e empresas, dos quais somente através de uma uniformidade dos procedimentos no âmbito do Direito Fiscal Internacional vinculados ao Direito Comunitário e da Concorrência, associados a um sistema tecnológico solidário de informações financeiras-fiscais que permitirá avaliar, monitorar e tomar decisões pela organização internacional responsável, para que sempre a sociedade global seja favorecida e não somente as empresas, eliminando as negociações quanto a redução da carga tributária, posto que esta certamente encontrará um equilíbrio de estabilidade que favorecerá a todos no sistema sócio-econômico.

Com efeito, na adoção deste novo panorama que se sucede, perceberemos que não haverá mais a possibilidade de (Pinheiro, 1998, p. 20):

“tanto os indivíduos como os Estados são tentados a manipular os instrumentos fiscais. Os indivíduos procedem ao planeamento fiscal quanto a localização, à forma jurídica e ao modo de financiamento dos investimentos, explorando as vantagens decorrentes da diversidade dos sistemas fiscais nacionais, assim como as que derivam da conjugação das legislações nacionais com as soluções adaptadas nas convenções sobre dupla tributação. Por seu turno, os Estados utilizam a fiscalidade como instrumento proteccionista, por

exemplo reduzindo a tributação ou estabelecendo regimes fiscais privilegiados para atracção do investimento estrangeiro, gerando-se uma concorrência fiscal entre os Estados."[184]

6.2. Uma nova ordem mundial no âmbito fiscal e concorrencial

Partindo dos estudos de várias dissertações, com seus contextos históricos e legais abordados, ora indicadas neste material, dos recentes relatórios e decisões internacionais no âmbito fiscal, percebe-se que houve desde a implantação do regime jurídico de trocas de informações, um expressivo avanço e adoção pela maioria dos governos, deste novo sistema de informação que reproduz melhorias e adequações significativas na legislação pertinente, que ainda carece de aperfeiçoamento na padronização e efetividade do processo sistémico para o manuseio das informações reportadas pelas administrações tributárias, que ainda está aquém do esperado, para efetividade nas ações de suporte e decisão para regulação e controle da economia, junto aos contribuintes, empresas e da própria gestão pública em cada país, visando o fim da guerra fiscal e da redução dos incentivos públicos.

Conclui-se, através do estudo apresentado neste material, em especial do parecer do Tribunal de Contas Europeu (TCU), no relatório especial 03/2021: Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação, em 26 de Janeiro de 2021, "que o sistema foi bem implantado, mas é necessário ir mais longe em termos de acompanhamento, garantia da qualidade dos dados e utilização das informações recebidas. O Tribunal recomenda que "os Estados-Membros devem utilizar melhor as informações que recebem."[185]

A utilização adequada e estratégica no qual os Estados-membros e jurisdições aderentes da cooperação internacional de troca de informações financeiras-fiscais precisam observar, consiste na consolidação de uma base sólida e atualizada de informações compartilhadas em um sistema eletrônico integrado e um centro de decisões inter-constitucional promovido por uma organização internacional e/ou órgão/comissão técnica internacional para monitoramento e ações pontuais quanto as formas permitidas de incentivos fiscais

[184] Pinheiro, G. (1998). A Fiscalidade Directa na União Europeia, Estudos e Monografias. p. 20. Coimbra Editora.
[185] Relatório Especial Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação. (2021). TCU. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_PT.pdf

para empresas e contribuintes, em conformidade com o historial de dados coletados e transformados em indicadores sócio-econômicos, dos quais determinará a tributação estadual e a gama de incentivos estaduais que podem ser direcionados ou autorizados para aquela localidade ou em específico para aquele contribuinte ou empresa.

Sublinho, que a atuação desta organização internacional (órgão público autónomo e independente) tem caráter público regulatório e de transparência fiscal entre os Estados-membros e jurisdições aderentes, com sua estrutura administrativa fiscal integrada a da concorrência, assim alargando este padrão em todos as nações, para favorecer a fiscalização e controle pelo Estado e sociedade quanto aos espaços de perda de arrecadação, seja pela evasão e fraude fiscais ou pelos gastos tributários indevidos ou excessivamente concedidos sem retorno concreto.

Os recursos humanos nesta estrutura administrativa fiscal e concorrencial precisa ser preenchida por profissionais admitidos por concurso público de provas e títulos com capacidade e oficialidade para utilização do sistema eletrônico de gestão de informações, para emissão de recomendações e decisões em favor da organização e/ou comissão técnica internacional, de acordo com os indicadores e cruzamentos simultâneos proporcionados pela programação do sistema eletrônico. Imperativo o processo seletivo criterioso, despido de indicações políticas, via mobilidade interna, que impacta na qualidade da formação dos funcionários públicos, sua análise e gestão do património público e de terceiros.

A equalização na cobrança efetiva do imposto pelo Estado, com acesso ao sistema eletrônico de gestão de informações automáticas não somente a nível europeu, e sim global, permitirá encontrar valores e bens em qualquer lugar do mundo para processar liquidação de débitos com as Finanças, favorecendo o pagamento de impostos, a redução considerável na carga tributária dos países, além de interligar os diversos órgãos públicos e suas informações, como a segurança social, finanças, conservatória de registros públicos, autoridade do trabalho, centro de emprego, dentre outros, com intuito do levantamento de seus rendimentos, bens, atividades remuneradas, quantidade de agregados familiares, faturamento, gastos empreendidos em produtos, serviços e tributos e se o contribuinte recebe alguma prestação social ou incentivo fiscal pelo Estado.

Os indicadores socioeconómicos, serão programados para mensuração do produto interno bruto por habitante naquela jurisdição, do cálculo do valor adicionado bruto e do nível de desemprego estrutural, perfazendo um historial completo acerca da evolução das

atividades empresariais e oportunidades de emprego, seguindo o fluxo de entrada e saída dos produtos e serviços por localização geográfica, para consulta e indicação de ações pelas autoridades tributárias junto as empresas e contribuintes de seu território e/ou até mesmo de outros territórios nacionais, imputando no sistema eletrônico integrado, as suas recomendações ante a análise os parâmetros destes indicadores, para que o órgão/comissão técnica especializada direcione e avalize as devidas ações que cada Estado-membro precise tomar, para sua regularidade económica e fiscal.

A estatística através dos indicadores sócioeconômicos, fruto da alimentação de dados padronizados e atualizados por cada país subscritor, permitirá um comparativo de cada região com a média comunitária, identificando as zonas económicas prejudicadas para a formatação de um plano de ação específico de acordo com a classificação gerada para aquela localidade e nichos de mercado.

O sistema eletrônico integrado para a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade impede qualquer politicagem ou favorecimentos para a concessão de determinados incentivos, a título excepcional, pois todos os governantes de posse dos indicadores socioeconómicos, destes observarão, no monitoramento de resultados em conjunto com a autoridade da concorrência, para manter o nivelamento das condições econômicas e sociais de seus Estados-Membros da União Européia e das demais jurisdições aderentes, pois quando a economia vai mal, o povo que sofre, seja na diminuição de sua renda, na falta de empregos e no aumento da carga tributária, para manter os serviços públicos.

Além disso, é imperativo no sistema eletrônico integrado um alcance maior de suas atuações como mecanismo de comunicação centralizado para facilitar o intercâmbio transfronteiras de informações e a assistência mútua, junto ao mercado interno, em consonância com o item 5 do Regulamento (UE) nº 1024/2012, mencionando que: "estabelece planos para o eventual alargamento do IMI a outros atos da União" e o item 14 "as quais podem abranger, nomeadamente, o intercâmbio bilateral de informações, os procedimentos de notificação, os mecanismos de alerta, os acordos de assistência mútua e a resolução de problemas." [186]

[186] Regulamento (UE) nº 1024/2012. (2012, de Outub 25). Parlamento Europeu e do Conselho. Relativo à cooperação administrativa através do Sistema de Informação do Mercado Interno e que revoga a Decisão

Posto que este software ao ser dimensionado, certamente obterá multifunionalidades para soluções técnicas ligadas ao âmbito fiscal, concorrencial e, resolução de problemas no mercado interno e externo.

A competitividade no mercado será controlada, o fim da guerra fiscal acontecerá frente ao avanço legislativo e operacional construído na cooperação pela transparência e integração das informações financeiras-fiscais, impulsionando uma unificação do sistema fiscal internacional, atualmente em implantação o Sistema de Informação do Mercado Interno (IMI) e, possivelmente o programa Fiscalis 2020, com ferramentas informáticas específicas na execução de ações de apoio para a cooperação administrativa no domínio da tributação direta, no que tange a natureza regulatória e fiscalizatória na aplicação dos indicadores socioeconómicos do sistema eletrônico, justificando alíquotas que poderão ser reduzidas ou aumentadas, bem como, os tributos que poderão ser criados ou extintos, com toda a linguagem disponível em todas as línguas oficiais da União.

Decerto, face a natureza instável do ser humano, a legislação precisa preceituar sensíveis melhorias e sanções ao incumprimento das trocas de informações, em especial, na concepção do autor, que todas as informações financeiras-fiscais sejam transmitidas automaticamente, sem necessidade de requerimento, que atingiu no ano de 2018 a quantidade de 11.337 pedidos de informações pelos Estados-Membros[187], pois havendo o carregamento de um banco de dados, de notório interesse dos governos para investigação e ações condicionadas de acordo com as sinalizações promovidas pelos indicadores socioeconómicos do sistema eletrônico de gestão de informações, para desta forma gerar e apresentar relatórios com informações por país, por regiões, por empresas, por contribuinte com seu NIF europeu, mais completos e pormenorizados, a serem disponibilizadas às autoridades fiscais e da concorrência, para assim articularem seu poder de polícia para uma gestão pública eficiente, com o fim de atender o disposto no item 136, 138 e 139, transparência, do relatório especial do Tribunal de Contas Europeu.

Apesar dos esforços na consecução de vários instrumentos bilaterais e multilaterais com a finalidade de cooperação mútua, a par de importantes directivas, será necessário melhorar a sua eficiência. A legislação referente ao regime de trocas de informações

2008/49/CE da Comissão (Regulamento IMI). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32012R1024&qid=1614377156622

[187] Relatório Especial Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação. (2021). TCU. p. 44. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_PT.pdf

precisa sofrer um alargamento para uma política fiscal inter-constitucional, fixando de forma eficiente parâmetros e valores comuns aos Estados-membros e jurisdições aderentes, na manutenção das empresas em seus territórios, com a tributação pertinente, pois todas estas nações estão interligadas, e efetuaram no ano de 2018 o quantitativo crescente de 84.070 trocas espontâneas de informações.[188]

É pois fundamental, a adoção de uma estratégia global para a luta eficaz contra a evasão e fraude fiscais, com a reformulação dos sistemas fiscais nacionais para o correto estabelecimento dos impostos devidos e a adequada repartição das novas competências fiscais entre as jurisdições que assumem expressiva repercussão em sede de fiscalidade, sempre com respeito à autodeterminação e independência dos Estados, visando na ótica do autor, a otimização de um sistema eletrônico integrado de gestão de informações, operado para consulta automática de todos, com total redução de custos, do lapso de tempo para atendimento as informações, que não correram o risco de chegarem de forma parcial e lenta, viabilizando o adequado funcionamento do mercado interno, a salvaguarda das receitas fiscais dos Estados-Membros e o reforço a equidade do sistema fiscal.

Encerro este artigo, com as palavras do estimado professor Doutor José Cabal Nabais: "Do exposto, podemos concluir que a harmonização fiscal representa a solução nacional de compromisso de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados membros e a salvaguarda da autonomia destes em sede da sua competência legislativa ou jurisdicional. Uma solução em que o doseamento da componente nacional e da componente supranacional varia consoante o nível de harmonização," [189] em que se busca seguir com as propostas neste material, para análise da Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira (DG TAXUD) da Comissão Europeia e dos signatários da cooperação administrativa para a troca de informações entre os países do mundo e demais estudiosos do assunto.

[188] Relatório Especial Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação. (2021). TCU. p. 44. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_PT.pdf
[189] Nabais, J. C. Direito Fiscal. p. 182. Almedina. 11ª edição. 2018.

Referências Bibliográficas

Almeida, C. O. F. de & Mostaço, G. M. (2017, Jul-Dez). Troca de informações fiscais e proteção do contribuinte. (*12* (2), 173-207, p. 04). RDIET.

Assunção, L. O. (2013). Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a melhoria das políticas públicas no Brasil. Universidade Federal do Amapá (UNIFAP). http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=612d1d91c87e0a19

Azevedo, P. A. (2009/2010). O Princípio da Transparência e a Troca de Informações Entre Administrações Fiscais. (p. 85). Faculdade de Direito da Universidade do Porto. CIJE.

Bairrada, C. & Martins, A. (2007). Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. (p. 43). http://www.scielo.mec.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a03.pdf

Botelho, M. M. (2013, Jan/Jun). Países com Tributação Favorecida e as Listas da OCDE: O Caso do Uruguai. (Ano IV, nº 9). ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET.

Cruz, J. N. (2014). "A Concorrência Fiscal Prejudicial dos Paraísos Fiscais e o Desenvolvimento da Cooperação Internacional em Termos de Troca de Informação". (*11*, 127-128). Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Coimbra Editora.

Durão, A. M. T. (2017, Setemb). A troca automática de informações financeiras o impacto no sistema fiscal português. (p. 19). Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Cfr. Teixeira, G. (2015, p.143).

Eladi, A. (2013). Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais, (p. 22). http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf

Enrich, P. (1996). Saving the States from Themselves: Commerce Clause Constraints on State Tax Incentives for Business. (*110*(2), pp. 377-468). *Harvard Law Review*. doi:10.2307/1342149.

Ferreira, J. S. A. B. N. & Sanches, R. P. (2001). A preservação da empresa e a livre concorrência na recuperação judicial. (p. 05), Ob. Cit. Ferraz, T. S. Jr. Introdução ao

estudo do direito. (3). pp. 51/73 e 115-116. Atlas. http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=7fb15019103809d7

Santos, D. F. F. (2019). Country-by-country reporting no setor bancário europeu. (p. 05). Dissertação Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão. M. Universidade do Porto. https://core.ac.uk/download/pdf/302953994.pdf

Gonzalez, L. P. (2011). Troca de informações - um estudo comparado entre os sistemas português, espanhol e britânico. (p.110). Tese de mestrado. Universidade do Porto, Ob. Cit. Lopéz, M. E. S., El intercambio de información tributária entre Estados, (646, pp. 69/70). Biblioteca Básica de práctica Procesal, Bosh.

Guilhermano, J. F. (2020, Jun). A troca de informações em matéria fiscal - perspectivas dos contribuintes. (p. 32). Faculdade Nova School of Law. Universidade Nova de Lisboa,

Harada, K. (2018). Direito financeiro e tributário. (27, p. 31). Atlas.

Júnior, G. B. (1993, Novemb). Tributação: princípios, evolução e tendências recentes. Textos para Discussão (31, p. 06), Instituto de Economia, Unicamp. https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/artigos/3691/TD31.pdf

Kallas, F. M. (2014, Jan/Jun). Direito da União Europeia e Direito da Integração. Textos & Contextos. (p. 75). *13*,(1), pp. 74 - 86. https://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/fass/article/view/16750/11755

Köche, R. (2015, Jan/Jun). Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da administração: uma leitura sistêmica do direito tributário. Revista Direito gv. *11*(1), pp. 141-158.http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/56799/55335

Leonetti, C. A. & Feriato, J. M. F. (2013). Concorrência fiscal internacional prejudicial e seu controle multilateral, (p. 02). http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=8beca3817318ec14

Espinosa, S. L. et al. (2021). Regla fiscal de gasto como alternativa para la sostenibilidad fiscal en Ecuador. *8* (1): pp. 8-24. (p.10). Revista Inclusiones.

Machado, D. P. (2011). O que se entende por supranacionalidade? https://diegomachado2.jusbrasil.com.br/artigos/121933166/o-que-se-entende-por-supranacionalidade

Machado, D. P. & Del´Olmo, F. de S. (2011). Direito da Integração, Direito Comunitário, Mercosul e União Europeia. (p. 94). Podivm.

Machado, J. E. M. (2011). Direito da União Europeia, Capítulo VI - Mercado Interno e Direito da concorrência. (2), pp. 430-431. Coimbra Editora.

Marques, F. C. V. (2006). O Princípio da não-discriminação e a Fiscalidade Directa na União Europeia. XLIX. pp. 181-198. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Económicas.

Nabais, J. C. (2014). "A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas", Direito Financeiro e Tributário comparado, (1, p.440 e ss.). Saraiva.

Nabais, J. C. (2011, Setemb). A Liberdade de gestão fiscal das empresas. (p. 51). IDET. Miscelâneas nº 07. Almedina.

Nabais, J. C. (2018). Direito Fiscal. (11, pp. 181/184). Almedina.

Nabais, J. C. (2018). Introdução ao Direito Fiscal das Empresas. (3, pp. 120-121). Almedina.

Nunes, L. A. R. (2006). Manual de Introdução ao Estudo do Direito. (p. 187). Saraiva.

Oliveira, M. O. B. de. (2012). "A Cooperação Internacional em Matéria Tributária", O Intercâmbio de Informação Tributária: nova disciplina comunitária, estado atual da prática administrativa, contributos para uma maior significância deste instrumento. pp. 23-25. Almedina.

Oliveira, M. O. B. de. (2012). O Intercâmbio de Informação Tributária, Almedina. 23.

Oliveira, M. O. B. de et al. (2008). A Troca Internacional de Informação Tributária (5, p. 29). Colecção. Almedina. Coleção Série Miscelâneas do IDET.

Oliveira, P. T. P. de. (2012). A Troca de Informações em Matéria Tributária: Práticas e Perspectivas Brasileiras sobre o Assunto. Ano 1 (3). pp. 139-160/142. Revista da PGFN. https://www.gov.br/

Pais, L. M. (2016). Derrogação do sigilo bancário para efeitos tributários. (pp. 53-54). Dissertação de Mestrado. https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/34108/1/ulfd135385_tese.pdf

Págio, L. S. (2021). Auxílio estatal é um instrumento de política econômica e social? *8* (num Especial, p. 377). Revista Inclusiones., Ob. Cit. A expressão "extrafiscal": "possui em seu bojo a intenção de fomentar, auxiliar, estimular fatores econômicos e sociais".

Alves, A. F. de S. (2019, Outub 03). "Benefícios fiscais no âmbito internacional", Trabalho de conclusão de curso, Universidade do Porto. https://www.cije.up.pt/download-file/1010

Pinheiro, G. (1998). A Fiscalidade Directa na União Europeia, Estudos e Monografias. (p. 11). Coimbra Editora.

Pinto, J. A. P. (2011, Setemb). Fiscalidade (5). Areal Editores.

Pinto, R. A. L. (2019). A troca automática de informações bancárias e fiscais evoluindo para um costume internacional. (5). IBDT. Revista Direito Tributário Internacional Atual. https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-5-2019/a-troca-automatica-de-informacoes-bancarias-e-fiscais-evoluindo-para-um-costume-internacional/

Poço, M. de L. C. (2013). Perceção da evasão e fraude fiscais em Portugal: um estudo sociológico. (p.11). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial. Coimbra.

Feiten, P. R. & Rodrigues, J. (2016, Maio/Ago). O Endividamento das autarquias locais em Portugal na ótica da lei 73/2013 e a lei complementar 101/2000 brasileira - municípios e a administração pública. 14 (6), pp. 200-214. 202. Revista de Direito Brasileira.

Santos, D. F. F. (2019). Country-by-country reporting no setor bancário europeu. (p. 05). Dissertação Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão. M. https://core.ac.uk/download/pdf/302953994.pdf

Santos, A. C. dos. (2013). Auxílios de Estado e Fiscalidade. p. 365 e ss, Ob. Cit., Eladi, A. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais. (p. 23). http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf

Tavares, D. P. (2019). CEJ. Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE. A troca automática de informações no direito europeu. (3). 69. http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_DFInternacional2019.pdf

Valadão, M. A. P. (2009). Troca de informações com base em tratados internacionais: uma necessidade e uma tendência irreversível. 4(2), pp. 1/18. https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/4510/2819

Yoshii, K. L. (2016). A troca internacional de informações fiscais nos âmbitos internacional e brasileiro. (p. 07). Gomes, Eduardo Biacchi & Polido, Fabricio Bertini Pasquot (Coordenadores). XXV Congresso do Conpedi. http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/02q8agmu/5vhls7cu/u5AF8B9111RL3fk8.pdf

Legislação Consultada

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 151.

Constituição da República Portuguesa. Decreto de aprovação da Constituição. Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10. https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/337/202002171639/127970/diploma/indice

Decreto-Lei nº 4/2015 de 07-01-2015. No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, aprova o novo Código do Procedimento Administrativo.

Diário da República n.º 226/2020, Série II de 2020-11-19. https://dre.pt/application/conteudo/148853530

Directiva 2011/16/UE do Conselho, (2011, Fevereir 15), relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/ALL/?uri=CELEX:32011L0016

Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Artigo 10. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

Lei Geral Tributária (LGT), Decreto-Lei n.º 398/98, artigo 6º, 1 - a. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes.

Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho. Artigo 103. Regime Geral das Infracções Tributárias. Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias.

Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Artigo 78. Código Tributário Nacional Brasileiro. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

Regulamento (UE) nº 1024/2012. (2012, de Outub 25). Parlamento Europeu e do Conselho. Relativo à cooperação administrativa através do Sistema de Informação do Mercado Interno e que revoga a Decisão 2008/49/CE da Comissão (Regulamento IMI). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32012R1024&qid=1614377156622

RSTJ. (2018, Jan/Mar). a. 30, (249), 1031-1176. Tomo 2. https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-eletronica-2018_249_2_capQuintaTurma.pdf

TJUE. Sentença. (1988, Jul 13) caso 102/87 (SEB), (p. 4067). Rec. 1988.

Referências Documentais

Afonso, Óscar (2013, Jan 01), O que é afinal a economia não registada? OBEGEF, Crónica Jornal i, p. 16-17.

Behnke, Emilly. (2018, Abr 20). Acordos internacionais de troca de dados são instrumentos para evitar a evasão fiscal. Agência Senado. https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/04/20/acordos-internacionais-de-troca-de-dados-sao-instrumentos-para-evitar-a-evasao-fiscal?utm_medium=share-button&utm_source=whatsapp

Bermudas regressa à 'lista branca' da UE. (2020). Artigos e notícias. Roncarati. https://www.editoraroncarati.com.br/v2/Artigos-e-Noticias/Artigos-e-Noticias/Bermudas-regressa-a-lista-branca-da-UE.html

Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL). (2020, Jul). "Enfrentar los efectos cada vez mayores del COVID-19 para una reactivación con igualdad: nuevas proyecciones", Informe Especial COVID-19, (5).

Comissão Europeia. (2017, Outub 10). Auxílios estatais: Comissão considera que o Luxemburgo concedeu à Amazon vantagens fiscais ilegais no valor de aproximadamente 250 milhões de EUR. Bruxelas. Espaço da imprensa. https://ec.europa.eu.

Confederação Empresarial de Portugal. (2020, Jul). Estudo sobre a carga fiscal em Portugal. p. 20. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/pt_pt/topics/tax/pdf/ey-estudo-sobre-a-carga-fiscal-em-portugal-2020.pdf

Conselho (Assuntos Económicos e Financeiros). (2020, Fevereir 18). Principais resultados. Lista da UE de jurisdições não cooperantes. https://www.consilium.europa.eu/pt/meetings/ecofin/2020/02/18/#

Diário de Notícias. (2020, Outub 06). Portugal é 11º no ranking de impostos sobre empresas na Europa. País. https://www.dnoticias.pt/2020/10/6/75736-portugal-e-11o-no-ranking-de-impostos-sobre-empresas-na-europa

EUR-Lex. (2020, Outub 26). Cooperação administrativa no domínio da fiscalidade. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:fi0006

Estudo Econômico da América Latina e do Caribe. (2020). Divisão de Desenvolvimento Econômico da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL). Publicação das Nações Unidas. LC/PUB.2020/13. (72). p. 9. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46418/1/S2000372_pt.pdf

Estudo sobre a carga fiscal em Portugal. (2020, Jul). Confederação Empresarial de Portugal, p. 11. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/pt_pt/topics/tax/pdf/ey-estudo-sobre-a-carga-fiscal-em-portugal-2020.pdf

Lança, Filomena. (2019, Jul 09). "Fisco vai receber menos dados das empresas. Falta saber quais". Jornal de Negócios. Economia, p. 9.

Fernandes, Adriana & Tomazelli, Idiana. (2021, Fevereir 20). Guedes diz que vai compensar isenção de tributos federais sobre diesel e gás de cozinha. Estadão. Economia. O Estado de S. Paulo.

Ferreira, Elisa & Theurer, Michael, Correlatores. (2015, Novemb 05). Relatório sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares. Comissão Especial sobre as Decisões Fiscais Antecipadas e Outras Medidas de Natureza ou Efeitos Similares. https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_PT.html

Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. (2019, Jun). Relatório de atividades desenvolvidas de Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2018. 08-10. https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBAAAAB%2bLCAAAAAAABACzMDYxBwBjAmExBAAAAA%3d%3d

Instituto Nacional de Estatística. (2020). B.4.3 Receitas Fiscais e Contribuições Sociais. https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_cnacionais2010b2016&contexto=si&selTab=tab1&perfil=392022857&INST=391949801

Jornal Expresso (2019, Outub 27). Governo quer lançar um programa de residência digital e uma tarifa social de acesso à internet. https://expresso.pt/economia/2019-10-27-Governo-quer-lancar-um-programa-de-residencia-digital-e-uma-tarifa-social-de-acesso-a-internet

Jornal I (2019, Novemb 29). Antônio Mendonça Mendes quer mais dados sobre os contribuintes. https://ionline.sapo.pt/artigo/678568/antonio-mendonca-mendes-quer-mais-dados-sobre-os-contribuintes?seccao=Portugal

Kastner, T. (2021, Jan 11). Ford fecha fábricas e marca o fim de uma história de um século no Brasil. Você SA. Economia. https://vocesa.abril.com.br/economia/ford-fecha-fabricas-e-marca-o-fim-de-uma-historia-de-um-seculo-no-brasil/

Melo, N. (2015, Jun 11). “Capitalismo selvagem”. Jornal de Notícias.

Ministério da Justiça. (1993, Novemb). Consulta nº 0038/99. Conselho administrativo de defesa econômica - CADE. Tributação: princípios, evolução e tendências recentes, de Geraldo Biasoto Júnior. Textos para Discussão, (31), Instituto de Economia, Unicamp, 23-24.

Miranda, E. (2019, Mai 24). Jornal Expresso. Economia. Transparência nos negócios. Como a Europa está a apertar o cerco à evasão fiscal. 10 -11.

Ministério da Justiça. (2000). Consulta nº 0038/99. Parecer do Conselho administrativo de defesa econômica - CADE. p. 21. http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%AAncia.pdf

OCDE. (2011). Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal. p. 84. https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf

OCDE. (2010, Jul). Modelo de Convenção da OCDE. Comentários do artigo 17 ao 26 do Modelo de Convenção da OCDE.

OCDE. (2017, Fevereereir). Relatório Econômico da OCDE de Fevereiro 2017, p.15. http://www.oecd.org/economy/surveys/Portugal-2017-OECD-economic-survey-overview-portuguese.pdf

OECD. (1998). Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue. Paris. p. 4. https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf

OECD. (2014). Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters. https://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf

Oliveira, V. R. (2019, Mai 13). Observador. Carga fiscal recorde em 2018, confirma INE. https://observador.pt/2019/05/13/carga-fiscal-recorde-em-2018-confirma-ine/#

Parlamento Europeu. (2020). Política fiscal geral: Fichas temáticas sobre a União Europeia. http://www.europarl.europa.eu

Pellegrini, V. & Sanelli, A. & Tosti, E. (2016, Novemb 24). O que as estatísticas externas nos dizem sobre ativos não declarados no exterior e evasão fiscal? Papel ocasional do Banco da Itália nº 367, p. 05, https://ssrn.com/abstract=2917184 ou http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2917184

Pimentel, A. (2019, Dezemb 17). Governo vai criar uma residência digital para empreendedores (como se faz na Estónia) já em 2020. https://observador.pt/2019/12/17/governo-vai-criar-uma-residencia-digital-para-empreendedores-como-se-faz-na-estonia-ja-em-2020/

Phillips, R. et al. Offshore Shell Games (2016). The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies. p. 08. cf. dados da Citizens for Tax Justice. http://ctj.org/pdf/offshoreshellgames2016.pdf

Relatório Anual do BCE de 2019. (2020, Mai 07). Banco Central Europeu. Eurosistema. https://www.ecb.europa.eu/pub/annual/html/ar2019~c199d3633e.pt.html#toc18

Relatório Anual do FMI (2019). Nosso mundo conectado. Washington., D.C. 20431 EUA. https://www.imf.org/external/pubs/ft/ar/2019/eng/assets/pdf/imf-annual-report-2019-pt.pdf

Relatório de atividades desenvolvidas de Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2018. (2019, Jun). Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, p. 11. https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBAAAAB%2

bLCAAAAAAABACzMDYxBwBjAmExBAAAAA%3d%3d

Relatório Especial Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação. (2021). TCU. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_PT.pdf

Santos, A. S. (2020, Jul 03). Troca mundial de informações financeiras permite apanhar o rasto a 84 milhões de contas bancárias detidas em offshores. Economia. Jornal Expresso. https://amp.expresso.pt/economia/2020-07-03-Troca-mundial-de-informacoes-financeiras-permite-apanhar-o-rasto-a-84-milhoes-de-contas-bancarias-detidas-em-offshores

Sem fronteiras evasão fiscal e paraísos fiscais. (2020). Entrevista com Richard Murphy. Jornal O Globo. https://www.youtube.com/watch?v=-A56F08B4LE

Sobre a OCDE. (2020, Setemb 15). Casa Civil. https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/ocde/sobre-a-ocde-1/sobre-a-ocde.

Tavares, R. J. S. (2016). Política tributária internacional: OCDE, BEPS e G20 – Implicações para o Brasil / Confederação Nacional da Indústria. CNI, 41, p. 11, in Relatório Conjunto da OCDE, Organização Mundial de Comércio (OMC) e Conferência das Nações Unidas Sobre Comércio Internacional e Desenvolvimento (UNCTAD) para a Reunião de Cúpula Comercial dos Líderes do G-20 em São Petesburgo, Rússia em Setembro de 2013.

Tax Justice Network. (2020, Setemb 24). "Nossos sistemas tributários estão programados para falhar": Comentário da Tax Justice Network sobre o relatório da FACTI sobre abuso fiscal global. https://www.taxjustice.net

Zucman, G. (2014). "Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", Journal of Economic Perspectives, 28 (4), 121-122. https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.28.4.121

Anexo 01:

Rol de dissertações sobre a temática de troca de informações, dos quais foram objeto de estudo pelo autor, para compreensão e desenvolvimento do tema:

Alves, M. P. A. (2018). Trocas automáticas de informação financeira no domínio da fiscalidade: Em especial, a concretização dos regimes FATCA e CRS. Universidade do Porto. Dissertação realizada na Faculdade de Direito, sob a orientação da Professora Doutora Glória Teixeira. https://core.ac.uk/download/pdf/187229714.pdf

Amorim, J. de C. (2017). A troca internacional de informações em matéria fiscal. Cadernos de Dereito Actual nº 5. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. p. 303-328.

Araújo, C. R. (2016). A troca automática de informações fiscais por parte das instituições financeiras - Common reporting standard. Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa sob ao orientação do Professor Tomás Cantista Tavares. Universidade Católica Portuguesa. Faculdade de Direito. p. 1/54.

Bezerra, M. S. F. (2011, Dezembr). Notas sobre a cláusula de troca de informações em matéria fiscal. Universidade do Porto. Pós-Graduação em Ciências Jurídicas ao abrigo de Protocolo e Acordo com o IPCP. Disciplina de Finanças Públicas e Direito Fiscal. p. 1/31.

Gonzalez, L. P. (2011). Troca de informações - um estudo comparado entre os sistemas português, espanhol e britânico. Tese de mestrado. Universidade do Porto. p.110. ob. Cit.

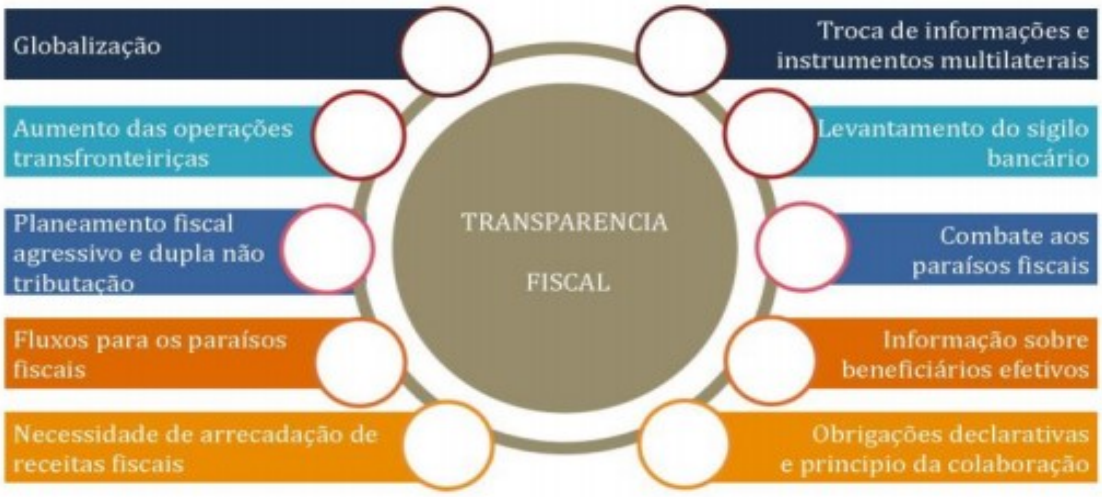
Lopéz, M. E. S., El intercambio de información tributária entre Estados, p. 69/70. Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh.

Rodrigues, J. M. F. (2014, Jul). A troca de informações fiscais entre os Estados Membros da União Europeia. Dissertação realizada na Faculdade de Direito, sob a orientação do Professor Doutor José Cruz. p. 1/72.

Silva, D. M. M. A. da. (2016). A Cooperação entre Estados na Troca Automática de Informações Fiscais: Breve análise aos regimes FATCA, CRS e Diretiva da Cooperação Administrativa. Dissertação realizada na Escola de Direito da Universidade do Minho sob a orientação do Professor Doutor João Sérgio Feio Antunes Ribeiro. Universidade do Minho. p. 1/99.

Silva, S. B. T. (2019). A proteção do contribuinte no procedimento da troca internacional de informação tributária. Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa sob a orientação da Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira. p. 1/49.

Anexo 02:



Fonte: CEJ. (2019). Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE - 2019. 3. A troca automática de informações no direito europeu. Daniela Pessoa Tavares. (p. 122). http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_DFInternacional2019.pdf