

A digitalização na tributação aduaneira – razões, manifestações e desafios

Andreia Isabel Dias Barbosa

Resumo: Nos presentes escritos procurar-se-á dar conta dos termos em que as mais recentes alterações legislativas no contexto da tributação do comércio internacional (em concreto, no domínio dos direitos aduaneiros) apontam para a concretização da digitalização alfandegária, face à inclusão das novas tecnologias no quotidiano das Autoridades aduaneiras e dos operadores económicos. Para o efeito, para além de serem indicados os casos em que o legislador impõe o recurso às novas tecnologias no domínio aduaneiro, avançar-se-á com a exposição das motivações subjacentes à intenção de tornar, em grande parte, digital, a tributação aduaneira das transações comerciais, e também com os desafios que daí resultam.

A realidade mercantil que servirá de base à nossa análise reconduzir-se-á às trocas comerciais que são estabelecidas entre a União Aduaneira europeia e países terceiros, com especial enfoque para as transações que são concretizadas com países lusófonos.

As razões para a digitalização e as suas manifestações

O Direito aduaneiro pretende estar na vanguarda da tecnologia. Na verdade, já desde 2003 que as ideias de “alfândegas e comércio sem papel” são divulgadas pela Comissão Europeia. O objetivo é o de promover, em termos harmoniosos pelos Estados integrados na União Aduaneira, um serviço aduaneiro moderno, que comunica eletronicamente com o comércio, assente na designada “alfândega eletrónica”. Trata-se, assim, de uma matéria na qual o Direito e as novas tecnologias se encontram em estreita conexão.

Os últimos anos têm servido para aprimorar e implementar a modernização pretendida, tendo sido criados e adaptados os instrumentos jurídicos necessários para que possa dizer, com a maior segurança possível, que a digitalização na tributação aduaneira é feita nos termos da Lei.

O Código Aduaneiro da União (CAU) veio estabelecer a obrigação da total informatização e desmaterialização no domínio aduaneiro, através de técnicas de processamento eletrónico de dados. Fazem-se, assim, sentir os ventos da mudança tecnológica, tanto para os operadores económicos, como para as próprias Autoridades

aduaneiras, exigindo-se a ambos a adaptação dos respetivos procedimentos à realidade tecnológica.

É nesse sentido que também o *MASP - Electronic Customs Multi-Annual Strategic Plan* – que constitui uma ferramenta de gestão e de planeamento dos projetos de *IT* no contexto aduaneiro, tendo sido elaborada pela Comissão em parceria com os Estados Membros, nos termos do n.º 2 do artigo 8.º da *e-Customs decision*¹ – é alvo de revisões constantes, fruto da evolução tecnológica conseguida e das novas exigências detetadas.

Concretamente no CAU, e em conjunto com o Regulamento de Execução (UE) 2017/2445 e com o Regulamento Delegado (UE) 2015/2446, é evidente a intenção legislativa de tornar digital o controlo jurídico das transações comerciais internacionais e o cumprimento das obrigações aduaneiras associadas.

A digitalização neste domínio assenta, essencialmente, no processamento eletrónico de toda a informação relevante que deva ser trocada entre as Autoridades e os operadores. Esse processamento exige, portanto, a criação de programas informáticos que permitam armazenar da forma mais detalhada possível a informação relacionada com as transações comerciais concretizadas e também com a contabilidade dos respetivos operadores económicos. Nesse sentido, determina o artigo 6.º do CAU que todos os intercâmbios de informações, tais como declarações, pedidos ou decisões, entre as Autoridades e entre os operadores e as Autoridades bem como o armazenamento dessas informações devem ser concretizados através de técnicas de processamento eletrónico de dados². Da mesma forma, o estatui o artigo 16.º do CAU que os Estados Membros e a Comissão devem cooperar na criação, manutenção e utilização de sistemas eletrónicos para o intercâmbio de informações entre as Autoridades e com a Comissão e no armazenamento dessas informações. Ao desenvolver, manter e utilizar os sistemas eletrónicos os Estados Membros devem definir e manter dispositivos de segurança adequados para o funcionamento eficaz, fiável e seguro dos vários sistemas. Devem igualmente assegurar que são aplicadas medidas com vista ao controlo das fontes dos dados e à proteção dos dados contra o risco de acesso não autorizado, perda, alteração e destruição.

¹ A *e-Customs decision* reconduz-se à Decisão n.º 70/2008/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, datada de 15-01-2008, sobre um ambiente sem papel para as alfândegas e para o comércio.

² Porém, e em casos excepcionais, a Comissão Europeia poder permitir que os Estados Membros recorram a outros meios para o intercâmbio e armazenamento de informações.

Pois bem, a justificação para a digitalização no contexto da tributação aduaneira poderá assentar, fundamentalmente, em três motivos, que poderão valer tanto na perspetiva dos operadores económicos como na das Autoridades aduaneiras.

- a) O primeiro dos motivos que podem ser assacados à digitalização assenta na simplificação. Trata-se da razão que nos parece ser mais evidente e que se reconduz à necessidade de simplificar e de agilizar o controlo e o cumprimento das obrigações associadas à importação e exportação de mercadorias. A complexidade e a morosidade normalmente associadas aos procedimentos alfandegários e a necessidade de implementação de novas práticas administrativas baseadas na análise de risco terão ditado, em larga medida, a necessidade de descomplicação através do recurso às novas tecnologias. O objetivo – que nos parece ambicioso, considerando que a complexidade subjacente ao comércio internacional parece ser difícil de esbater – é o de melhorar a eficiência da organização dos controlos aduaneiros e o de permitir um fluxo ininterrupto de informações, em prol de uma maior eficiência das formalidades de desalfandegamento e de uma redução da carga administrativa.

Concretamente, a simplificação pode refletir-se em vários sentidos, nomeadamente nos seguintes:

- i) Na possibilidade de o intercâmbio eletrónico de dados entre as Alfândegas em toda a União ser possível sempre que necessário e no âmbito de qualquer procedimento aduaneiro ou de qualquer outro propósito relacionado com a circulação de mercadorias nas fronteiras da União;
- ii) Na possibilidade de os operadores poderem apresentar as suas declarações em formato eletrónico e a partir das suas instalações, independentemente da localização das mercadorias dentro da União;
- iii) Na possibilidade de a seleção dos bens para controlo aduaneiro nas Alfândegas ser baseada numa análise automatizada de risco;
- iv) Na interligação dos sistemas eletrónicos alfandegários aos sistemas de outras áreas de tributação.

b) O segundo motivo, que acaba por ser também uma consequência do primeiro, prende-se com a necessidade de garantir um intenso escrutínio dos termos em que o comércio internacional é concretizado, o que bem se compreende atentas as finalidades extrafiscais subjacentes à cobrança de direitos aduaneiros, que ultrapassam o desígnio de arrecadação de receitas e que se estendem, a título exemplificativo, à proteção dos mercados internos, da saúde pública e do ambiente, ao combate ao narcotráfico, ao contrabando, ao crime organizado e ao terrorismo, à luta contra a fraude, à proteção dos interesses financeiros, da propriedade intelectual e do património cultural e ao reforço da segurança das mercadorias e do comércio internacional. Destarte, o papel das Autoridades na concretização das aludidas finalidades é do maior relevo, sendo por isso que o legislador as dota de amplas competências de controlo das mercadorias. A título de exemplo, as Autoridades aduaneiras podem:

- i) Realizar os controlos aduaneiros das mercadorias que considerem necessários. Os controlos aduaneiros podem, designadamente, consistir na verificação das mercadorias, na recolha de amostras, no controlo da exatidão e do carácter exaustivo das informações constantes de uma declaração ou notificação, e da existência, autenticidade, exatidão e validade dos documentos, na verificação da contabilidade dos operadores e de outros registos, na inspeção dos meios de transporte, das bagagens e de outras mercadorias transportadas por pessoas ou em pessoas e na realização de inquéritos oficiais e outros atos similares;
- ii) Verificar a exatidão e o carácter exaustivo das informações constantes da declaração aduaneira, da declaração de depósito temporário, das declarações sumárias de entrada e de saída, da declaração de reexportação ou notificação de reexportação, e a existência, autenticidade, exatidão e validade de qualquer documento comprovativo, e podem examinar a contabilidade do declarante e outros registos relativos às operações no que respeita às mercadorias em causa ou às operações comerciais relativas a essas mercadorias; e
- iii) Realizar controlos *a posteriori* das informações prestadas e dos documentos, formulários, autorizações ou dados relativos à operação

de trânsito, a fim de verificar que as entradas, as informações trocadas e os carimbos são autênticos.

Ora, a circunstância de o escrutínio ser concretizado eletronicamente reduz a margem de erro, as possibilidades de fuga de informação e, conseqüentemente, potencia a arrecadação de receita por via da cobrança de direitos aduaneiros e vai ao encontro das restantes finalidades subjacentes à tributação do comércio internacional em sede de direitos aduaneiros.

c) Importa ainda salientar as razões que levam os operadores a adaptarem digitalmente os seus próprios procedimentos internos a fim de obterem as vantagens que lhes são conferidas pelo legislador. A digitalização contribui, pois, para o planeamento tributário, face às vantagens que, dentro de um quadro de plena legalidade, pode significar³. As oportunidades a que nos referimos e que pressupõem a digitalização, poderão ser, designadamente, as seguintes:

- i) A concessão de uma autorização, com efeitos retroativos, para beneficiar dos regimes de aperfeiçoamento ativo ou passivo, de importação temporária ou de destino especial ou para exploração de instalações de armazenamento para o entreposto aduaneiro das mercadorias. Para o efeito, devem ser cumpridos determinados requisitos que pressupõem uma plataforma informática capaz de armazenar e partilhar um vasto conjunto de informação, essencialmente relativa ao tratamento conferido às mercadorias;
- ii) A concessão do estatuto de operador económico autorizado, que potencia uma relação de maior confiança com as Autoridades. De entre os critérios para a concessão do estatuto, exige-se que o requerente demonstre um elevado nível de controlo das suas operações e do fluxo de mercadorias, mediante um sistema de gestão dos registos comerciais e dos registos de transportes, que permita controlos aduaneiros adequados.

³ No mesmo sentido quanto ao conceito de planeamento tributário, v. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, «Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal», *in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, Almedina, Coimbra, 2012, páginas 1213 e ss..

Porém, a digitalização que ocorre por atuação voluntária dos operadores económicos em prol de uma redução de riscos e, conseqüentemente, da carga impositiva, também deve ser considerada. Referimo-nos, em concreto, aos programas desenvolvidos para, por exemplo, fazer o *tracking* das mercadorias, para auxiliar na correta classificação das mercadorias, na definição do fluxo de mercadorias em função dos acordos de comércio celebrados, no cumprimento das obrigações aduaneiras, sobretudo de cariz acessório ou de natureza formal e na identificação dos *Incoterms* que podem ser utilizados. Há também ferramentas que permitem visualizar graficamente as áreas de risco e as oportunidades de melhoria – tanto numa perspetiva de grupo ou individualmente e que proporcionam uma avaliação comparativa do rendimento inicial do negócio para ajudar na identificação de possíveis melhorias nos procedimentos internos. Trata-se de uma digitalização à qual os operadores aderem voluntariamente – visto que, apesar de estarem em causa tarefas que poderiam ser desenvolvidas manualmente, sem recurso às tecnologias, seriam, pelo menos, mais morosas – e que é normalmente desenvolvida no âmbito da consultoria a que os operadores recorrem, com base na ideia de que a revisão assente na modernização dos procedimentos aduaneiros contribui para a criação ou desenvolvimento de uma visão estratégica do negócio.

Mas a digitalização voluntária pode ser relevante para as próprias Autoridades aduaneiras. A título de exemplo, a *Internet of things* é capaz de significar importantes oportunidades, pelo facto de facilitar o rastreamento e a monitorização das mercadorias, de forma mais segura e automática mediante a aplicação das tecnologias *Radio Frequency Identification* ou *Near-Field Communication* no manuseamento das mercadorias. Sistemas de raio-X portáteis são um outro exemplo de novas tecnologias que podem ser implementadas pelas Autoridades, permitindo-lhes examinar grandes quantidades de mercadorias de uma forma mais célere.

Os desafios da digitalização na tributação aduaneira

Cumpra, agora, assinalar os principais desafios subjacentes à digitalização operada no domínio aduaneiro.

- a) O primeiro deles prende-se com a proteção que é conferida aos dados a que as Autoridades têm acesso. Como vimos, os programas informáticos podem revelar uma quantidade considerável de informação sobre os operadores económicos e sobre a atividade por eles desenvolvida, a qual poderá ter, inclusivamente, natureza confidencial.

A este respeito, determina o artigo 12.º do CAU que todas as informações obtidas pelas Autoridades aduaneiras no exercício das respetivas competências, que sejam de carácter confidencial ou prestadas a título confidencial, estão cobertas pela obrigação de sigilo profissional. Essas informações não devem ser divulgadas pelas Autoridades competentes sem autorização expressa da entidade que as forneceu. Todavia, essas informações podem ser divulgadas sem autorização caso as Autoridades aduaneiras sejam obrigadas ou autorizadas a fazê-lo por força das disposições em vigor, em particular no que respeita à proteção de dados ou no âmbito de ações judiciais. Ademais, as informações confidenciais podem ser comunicadas às Autoridades e a outras entidades competentes de países ou territórios situados fora do território aduaneiro da União, para efeitos de cooperação aduaneira com esses países ou territórios no âmbito de acordos internacionais ou da legislação da União no domínio da política comercial comum. Porém, qualquer divulgação ou comunicação de informações deverá assegurar um nível adequado de proteção de dados, na plena observância das disposições em vigor nesta matéria⁴.

⁴ Note-se que algumas das informações que podem ser objeto de intercâmbio dizem respeito a pessoas singulares, sobretudo se o operador for uma pessoa singular ou se a denominação legal da pessoa coletiva que atua como operador identificar uma pessoa singular. A este propósito, v. acórdão do Tribunal de Justiça da UE 9-11-2010, *Volker und Markus Schecke*, C-92/09 e C-93/09, n.º 53, de acordo com o qual as pessoas coletivas podem invocar a proteção do direito à privacidade e à proteção de dados reconhecidos na Carta dos Direitos Fundamentais da UE desde que a denominação legal da pessoa coletiva identifique uma ou mais pessoas singulares.

b) Relacionado com a divulgação de dados, encontra-se um segundo desafio que se prende com a possibilidade de os programas informáticos divulgarem dados que coloquem os respetivos operadores em situação de autoincriminação. Com efeito, podendo os programas informáticos conceder um conjunto mais ou menos alargado de informação, são suscetíveis de serem divulgados dados que incriminam os operadores económicos. Esta situação é capaz de gerar discussão em torno da admissibilidade probatória destes elementos no âmbito do processo crime que venha a ser instaurado, considerando que as Autoridades apenas tiveram acesso a eles porque os operadores os cederam, fruto, por exemplo, de uma falha no sistema que “desbloqueou” informação que não pretendiam revelar ou porque a informação foi lá inserida, desconhecendo-se a natureza criminosa da mesma, ou ainda no cumprimento dos deveres de cooperação. Neste caso, as informações comunicadas no âmbito da cooperação são confidenciais, salvo disposição em contrário acordada. Aliás, determina o artigo 14.º do CAU que as Autoridades aduaneiras e os operadores económicos podem trocar informações que não sejam exigidas pela legislação aduaneira tendo precisamente em vista a cooperação mútua na deteção e prevenção do risco. Esse intercâmbio, que pode ser efetuado ao abrigo de acordo escrito, pode incluir o acesso, por parte das Autoridades, aos sistemas informáticos dos operadores. Também em manifestação dos deveres de cooperação que impendem sobre os operadores económicos, acrescenta o artigo 15.º que qualquer pessoa envolvida no cumprimento de formalidades aduaneiras ou na execução de controlos aduaneiros deve prestar às Autoridades todos os documentos e informações requeridos, bem como toda a assistência necessária para cumprimento dessas formalidades ou desses controlos. Ainda que, salvo disposição em contrário acordada entre as partes, as informações comunicadas no âmbito da cooperação sejam confidenciais, o problema não se deixa de levantar, face à possibilidade de quebra do sigilo.

Sem querer entrar na discussão em torno da possibilidade de serem utilizadas as provas assim recolhidas no processo penal que venha a ser instaurado, limitamo-nos a dizer que este é um tema que, apesar de já ter sido debatido noutras sedes (a propósito, essencialmente, das provas recolhidas no procedimento de inspeção tributária), ainda não foi levantado neste concreto

domínio e deveria ter sido expressamente salvaguardado pelo legislador aduaneiro.

- c) Um outro desafio reconduz-se ao ónus que é imposto aos operadores económicos no sentido de adaptarem os seus procedimentos às novas exigências. A criação e/ou implementação dos programas informáticos implicam investimentos significativos atenta a amplitude de funcionalidades que os mesmos terão que ser capazes de alcançar. Ao custo associado à aquisição do sistema/programa informático, acrescem os custos pela respetiva manutenção e instrução dos colaboradores que com ele terão que aprender a trabalhar.

Mas não são apenas as despesas decorrentes da digitalização que geram preocupação. A elas acrescem os ónus que impendem sobre os operadores relacionados com o tratamento mais completo possível das informações. Por exemplo, aos operadores cabe o controlo das fontes dos dados; a proteção dos dados contra o risco de acesso não autorizado, perda, alteração e destruição; o registo de todas as introduções, modificações e supressões de dados com indicação da sua finalidade, do momento preciso em que são efetuadas e do seu autor; da criação de mecanismos que permitam detetar e reagir a falhas de segurança e a problemas técnicos dos programas informáticos e de conservar, durante um determinado período de tempo mais ou menos longo, os respetivos dados. Consideramos, pois, que o peso de tornar simples o que é, por natureza, complexo, é maioritariamente da responsabilidade dos operadores económicos.

É neste sentido que ganham particular relevo as exigências de proporcionalidade.

Ora, tais exigências foram tidas em consideração pelo legislador no que toca à atuação das Autoridades aduaneiras, mas parecem não ter sido perspetivas do lado dos operadores económicos. Efetivamente, a digitalização a que os operadores económicos têm ou podem aderir é justificada no sentido de, ao ser implementada, não ser necessário criar um dispositivo administrativo desproporcionado em relação às necessidades económicas em causa e apenas um sistema informático completo e eficaz o suficiente é que será capaz de o evitar. Destarte, é na perspetiva das Autoridades que as exigências de proporcionalidade são legislativamente consideradas. Apesar de o legislador não concretizar em que é que consiste esse dispositivo, intui-se que o mesmo se reconduzirá à alocação

de meios técnicos e humanos que permitam rastrear a realidade transacional e tributária de uma determinada entidade.

Por outro lado, ficou por esclarecer o que se deverá entender por necessidades económicas. A relevância que este requisito assume, em conjugação com os princípios da segurança e da certeza jurídica, reclama maiores cuidados de desenvoltura e concretização ao legislador. Mas evidentemente que também para as próprias Autoridades aduaneiras a correta delimitação de termos é fundamental para que as respetivas decisões sejam tomadas com um nível de sustentação o mais rigoroso e completo possível, em prol de uma atuação eficiente e juridicamente fundamentada, em decorrência dos princípios da prossecução do interesse público e da boa administração.

Na expectativa de contribuir para essa densificação, parece-nos evidente que, do ponto de vista subjetivo, as necessidades económicas se devem verificar na esfera do operador económico. Mais concretamente, será na esfera do devedor ou eventual devedor (que corresponde à pessoa responsável por uma dívida aduaneira) que as necessidades económicas terão ser aferidas. Já do ponto de vista objetivo, e de forma sintética, poderão, a nosso ver, constituir necessidades económicas, no domínio das atividades que se centrem em trocas comerciais internacionais, nomeadamente as seguintes: cumprimento de obrigações tributárias avultadas, quando desacompanhado do necessário aumento de receitas; cumprimento de alargadas obrigações de carácter administrativo e burocrático, que implicam investimentos acrescidos para que os procedimentos sejam adaptados às novas exigências; não aproveitamento das oportunidades concedidas pela legislação aduaneira; perda das quotas de mercado motivada pelo crescimento de operadores concorrentes; e diminuição da procura das mercadorias pelos consumidores.

Evidentemente que estas preocupações não se verificam com a mesma intensidade quando a digitalização é de cariz voluntário. No entanto, tendo em consideração que o recurso às novas tecnologias no contexto aduaneiro significará um incremento da atividade económica, então a voluntariedade passa a ser uma “quase obrigatoriedade” e as considerações que até aqui foram tecidas também nesse quadro valerão.

Por outro lado, importa reconhecer que se deteta a tentativa legislativa de assegurar o respeito, pelo menos em parte, das exigências impostas pelo princípio

da proporcionalidade, pelo facto de se ter estabelecido um período transitório, válido até 31-12-2020, para o desenvolvimento e operacionalização de todos os sistemas informáticos necessários para a plena aplicação do CAU.

- d) Por fim, as possibilidades de coordenar as exigências de digitalização consagradas no CAU com a realidade aduaneira vivida por países terceiros com os quais são estabelecidas as trocas comerciais também representa um desafio. E é um desafio tanto maior quanto menor for o desenvolvimento tecnológico existente nos países terceiros. Em termos gerais, e de acordo com que consta no *MASP* (na versão revista de 2017), os sistemas informáticos da União Aduaneira estarão construídos em função dos padrões internacionais⁵, permitindo a interação com os sistemas de países terceiros.

É neste contexto que as relações comerciais estabelecidas entre a União Aduaneira e os países terceiros lusófonos ganham particular relevo.

Direcionando os presentes escritos para a realidade lusófona, importa referir que com a União Aduaneira europeia não existem acordos comerciais em vigor com os países da lusofonia. Já desde 1998 que está em discussão a celebração de um acordo de livre comércio entre a União Aduaneira e o Mercosul (do qual o Brasil faz parte), que permita a importação e a exportação de mercadorias entre os países abrangidos pelo acordo sem sujeição a direitos aduaneiros ou com sujeição a um reduzido valor. Depois de terem estado suspensas, as negociações reiniciaram-se em maio de 2010 e continuam em curso.

Relativamente aos países da África Ocidental, entre os quais Cabo Verde e Guiné-Bissau, a aplicação provisória de um acordo de parceria económica encontra-se condicionada pela falta de assinatura de três países (num total de dezasseis).

Moçambique pertence ao grupo de países que subscreveu o acordo ACP – África, Caraíbas e Pacífico, no qual é estabelecido um tratamento pautal preferencial para os produtos considerados originários das partes contratantes.

Angola surge como país como potencial parceiro comercial preferencial.

Ora, a concretização dos acordos terá como efeito a intensificação das trocas comerciais entre os países em causa, em manifestação da ideia de que o

⁵ Os padrões internacionais utilizados reportam-se, por exemplo, ao modelo de dados da Organização Mundial do Comércio, da Organização das Nações Unidas e da Organização Marítima Internacional.

pagamento de direitos aduaneiros é um efetivo fator de decisão para os atores do comércio internacional, que serão tentados a alterar a trajetória das importações e exportações concretizadas. Não obstante, as transações comerciais entre os países lusófonos são uma realidade e a troca de informações entre as respectivas Autoridades aduaneiras e a Comissão poderá ser ou não facilitada em função o nível de desenvoltura que os países envolvidos conhecem no âmbito das novas tecnologias e do nível de proteção que asseguram aos dados. Por exemplo, em Cabo Verde, de acordo com o Código Aduaneiro e com o respetivo Regulamento (Decreto-Lei n.º 23/2014, de 02-04), constata-se a tendência para a modernização dos procedimentos, desde logo pela criação do *SYDONIA*.

O *SYDONIA* é, precisamente, uma aplicação informática que permite a desmaterialização dos procedimentos aduaneiros, a transmissão eletrónica de dados e a ligação em rede de serviços e operadores nacionais entre si e da administração aduaneira nacional com instituições aduaneiras congéneres internacionais com as quais coopera para o intercâmbio eletrónico de dados.

Porém, o mais importante dos desafios não se reconduz à possibilidade de antever que tipo de sistemas ou de programas informáticos devem ser implementados daqui a 5 ou 10 anos. O desafio assenta, parece-nos, no desenvolvimento de ferramentas que contenham um nível de versatilidade suficientemente grande para lidar com as constantes mudanças, ainda que a ideia basilar não sofra grandes alterações – a de liberdade no comércio internacional⁶.

⁶ «The literature on customs unions in general, whether written by economists or non-economists, by free-traders or protectionists, is almost universally favorable to them, and only here and there is a skeptical note to be encountered» - cf. JACOB VINER, *The Customs Union Issue*, Oxford University Press, Oxford, 2014, p. 51.