



DEPARTAMENTO DE DIREITO

MESTRADO EM DIREITO

ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA

“LUÍS DE CAMÕES”

A DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEAMENTO FISCAL

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Autora: Luciana Pacífico de Araújo Sponquiado

Orientador: Professor Doutor António Carlos dos Santos

Número da candidata: 20150250

Outubro de 2019

Lisboa

DEDICATÓRIA

À memória da minha mãe Vilma Lúcia, cuja partida para outro plano durante a realização deste trabalho, trouxe uma lacuna irreparável.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador Professor Doutor António Carlos dos Santos, pela inspiração e pelo apoio.

A todos aqueles que sempre incentivaram a minha trajetória profissional, especialmente aos meus pais Benildo e Vilma (*in memoriam*) e queridos irmãos.

Ao meu esposo Adolfo e ao meu filho Giovanni, pelo amor e pela cumplicidade.

RESUMO

O atual estágio da fiscalidade internacional baseia-se sobretudo na colaboração multilateral e bilateral entre jurisdições fiscais. Este intercâmbio, incentivado pela OCDE e pela União Europeia, traz a necessidade de uma maior harmonização dos sistemas fiscais tendo em conta com a necessidade de enfrentar os desafios da nova era de negócios digitalizados e transfronteiriços, que comporta o risco de um grau elevado de perdas na arrecadação dos impostos, possibilitando um incremento de atos elisivos, evasivos, e/ou abusivos por parte dos contribuintes. Para atender a essa demanda foi implementada em Portugal a obrigação de comunicação, informação e esclarecimento relativa a planeamentos fiscais que tenham características consideradas nocivas. O presente trabalho analisa a implementação deste novo instrumento fiscal de controlo, confrontando a sua filosofia, os seus objetivos e a sua prática com as dificuldades decorrentes da sua conformidade com certos princípios que norteiam o sistema fiscal português.

Palavras-chave: planeamento fiscal agressivo; declaração obrigatória; Decreto-Lei n.º 29/2008; Diretiva 2018/822/UE.

ABSTRACT

The current stage of international taxation is mainly based on multilateral and bilateral collaboration between tax jurisdictions. This exchange, encouraged by the OECD and the European Union, brings the need for greater harmonization of tax systems, taking into account the need to face the challenges of the new era of digitalized and cross-border businesses, which carries the risk of a high degree of collection of taxes' losses, enabling an increase in tax elisive, evasive, and/or abusive acts by taxpayers. To meet this demand, the obligation of communication, information and clarification regarding tax planning that has characteristics considered harmful was implemented in Portugal. This work analyzes the implementation of this new tax control instrument, comparing its philosophy, objectives and practice with the difficulties resulting from its compliance with certain principles that guide the Portuguese tax system.

Keywords: *aggressive tax planning; mandatory declaration; Decree-Law no. 29/2008; Directive 2018/822/EU.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO I - A LIBERDADE DE GESTÃO E O PLANEAMENTO FISCAL NO DIREITO PORTUGUÊS.....	14
1.1 A LIBERDADE DE GESTÃO E SEUS FUNDAMENTOS	14
1.1.1 <i>O fundamento constitucional para a liberdade de gestão</i>	<i>14</i>
1.1.2 <i>A autonomia da vontade, a autonomia privada e a liberdade de gestão</i>	<i>18</i>
1.2 CONSIDERAÇÕES GERAIS QUANTO AO PLANEAMENTO FISCAL	21
1.2.1 <i>Antecedentes históricos e contextualização</i>	<i>21</i>
1.2.2 <i>Questões terminológicas sobre o planeamento fiscal.....</i>	<i>26</i>
CAPÍTULO II - PRINCÍPIOS DA FISCALIDADE INTERNACIONAL E INTERNA RELEVANTES.....	34
2.1 A GLOBALIZAÇÃO E A APLICAÇÃO DE <i>SOFT LAW</i> NA FISCALIDADE INTERNACIONAL	34
2.2 A ASSISTÊNCIA MÚTUA E A TRANSPARÊNCIA EM MATÉRIA FISCAL NA OCDE E O PROJETO BEPS.....	38
2.3 A SITUAÇÃO DA FISCALIDADE NA UNIÃO EUROPEIA.....	43
2.3.1 <i>Enquadramento: Direito fiscal próprio e Direito interestadual.....</i>	<i>43</i>
2.3.2 <i>Princípios e liberdades fundamentais.....</i>	<i>48</i>
2.4 PRINCÍPIOS FISCAIS PERTINENTES AO DIREITO FISCAL PORTUGÊS.....	53
2.4.1 <i>Princípios constitucionais.....</i>	<i>53</i>
2.4.2 <i>As disposições infraconstitucionais sobre princípios e garantias fiscais.....</i>	<i>59</i>
CAPÍTULO III - A DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEAMENTO FISCAL	61
3.1 AS RECOMENDAÇÕES DA OCDE: O FÓRUM DE SEUL E O FÓRUM DA CIDADE DO CABO ..61	
3.2 ALGUMAS EXPERIÊNCIAS DE PAÍSES DA OCDE	64
3.3 A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA	67
3.3.1 <i>Considerações gerais sobre os deveres fiscais acessórios em Portugal</i>	<i>67</i>
3.3.2 <i>O regime de declaração obrigatória em vigor em Portugal</i>	<i>69</i>
3.3.2.1 O Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro: apresentação genérica	69
3.3.2.2 O sujeito da obrigação de declarar	70
3.3.2.3 O objeto da obrigação de declarar	72
3.3.2.4 Requisitos e condições que geram o dever de declarar	72
3.3.2.5 Momento da obrigação de declarar	73
3.3.2.6 As consequências do cumprimento ou do incumprimento	75
3.3.3 <i>A prática administrativa</i>	<i>76</i>
3.3.3.1 O Despacho n.º 14592/2008, do SEAF, de 27.05.....	76
3.3.3.2 O Despacho n.º 11873/ 2009, do SEAF, de 18.05.....	77
3.3.3.3 Os tipos de estruturas fiscais declarados	78

3.3.4	<i>Balanço sobre o regime vigente</i>	79
CAPÍTULO IV – O NOVO REGIME DE DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEAMENTO FISCAL EM PORTUGAL		82
4.1	A OCDE E O BEPS	82
4.2	A UE E A DIRETIVA DE 2018/822	84
4.2.1	<i>Os requisitos para a obrigação de comunicação</i>	86
4.2.2	<i>O sujeito da comunicação</i>	89
4.2.3	<i>O momento da comunicação</i>	90
4.2.4	<i>Quanto ao sigilo profissional</i>	90
4.2.5	<i>Quanto ao tratamento dos dados pela Administração Fiscal</i>	91
4.2.6	<i>Das sanções</i>	91
4.3	A PROPOSTA DE LEI PORTUGUESA	92
4.3.1	<i>Os requisitos para o dever de declarar</i>	92
4.3.2	<i>O sujeito da comunicação</i>	95
4.3.3	<i>O momento da comunicação</i>	96
4.4	BALANÇO	96
SÍNTESE E CONCLUSÕES		99
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		107
ANEXOS		

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

Colab. – Colaborador

Coord. - Cordenador

Consult. – Consulta

ed. – Edição

ibidem – *ibid.*

n.º - Número

opere citato – *op. cit.*

p. – Página

págs. - Páginas

Trad. – Tradutor (a)

Vol. – Volume

LISTA DE SIGLAS

AF – Administração Fiscal

AT – Autoridade Tributária

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

CAF – Comité de Assuntos Fiscais

CCP – Código Civil Português

CDFUE – Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

CE – Comissão Europeia

CIS – Código do Imposto do Selo

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL 29/2008 – Decreto-Lei n.º 29, de 25 de Fevereiro de 2008

DOPF – Declaração Obrigatória de Planeamento Fiscal

EBF - Estatuto de Benefícios Fiscais

FMI – Fundo Monetário Internacional

G7 - Grupo dos Sete países

G20 – Grupo dos 20 países

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS – Imposto do Selo

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

OAP – Ordem dos Advogados Portugueses

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

PF – Planeamento Fiscal

ROA – Revista da Ordem dos Advogados

SEAF – Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

TFUE – Tratado sobre o funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

UE – União Europeia

INTRODUÇÃO

O presente trabalho analisa os deveres de comunicação, informação e esclarecimento relativos a planeamentos fiscais abusivos, instituídos em Portugal, pelo Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro. A atualidade do tema resta demonstrada com a apresentação de projeto de lei, durante a realização do estudo, que visa a revogação e substituição do regime vigente em Portugal, tendo em conta a evolução do Direito Fiscal Europeu e Internacional.

A obrigatoriedade da medida em vigor tem como pano de fundo diversos estudos encomendados por organismos internacionais e administrações fiscais, dos quais pode aqui ser citado, como exemplo, o Fórum de Seul sobre Administração Tributária, realizado em 2006, com o objetivo de enfrentar as perdas arrecadatórias provenientes de problemas de fiscalidade internacional relacionados com a evasão fiscal.

O G20 e a OCDE, em 2013, encabeçaram o Plano BEPS, com a apresentação de 15 ações que visam fortalecer a luta contra a erosão da base tributável e incluíram como uma das medidas de combate a declaração obrigatória de planeamentos fiscais, designada na Ação 12 (*Mandatory Disclosure Rules*) do projeto dentre as mais eficazes para atuar contra os planeamentos fiscais que consideram agressivos.

Em 2015 o Projeto BEPS publicou um relatório com uma análise dos regimes de declaração existentes. Até àquela altura somente Reino Unido, Irlanda, Estados Unidos, Canadá, África do Sul e Portugal tinham implementado tal medida em seus sistemas jurídicos.

Ponto que merece destaque é o facto de o próprio DL 29/2008 ter previsto uma revisão legislativa a ser feita após três anos de vigência em razão dos resultados do regime instituído e Portugal não ter efetivado essa revisão.

Além disso, a movimentação em sede de União Europeia acerca das medidas propostas pelo Plano BEPS intensificou-se imenso, sendo produzida vasta documentação acerca das orientações ali propostas, inclusivamente com alterações em termos das diretivas até então existentes.

Após o início dessa investigação, pode-se elencar o Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira 2018-2020, do Ministério das Finanças de Portugal, o qual, apesar de comprometer-se a levar a efeito a revisão prevista, nunca chegou a concretizar esse objetivo.

Entretanto, no amadurecimento da questão em sede de Direito Europeu, sobreveio a Diretiva (EU) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018, que definiu os contornos do

modelo que se pretende para os Estados-Membros com a estipulação de troca automática de informações obtidas entre si e preconizou que os Estados-Membros adotassem as disposições segundo seus critérios até 31.12.2019 para sua aplicação a partir de 1 de julho de 2020. Vale a pena ressaltar que a Diretiva 2018/822/UE abrange não apenas as informações fiscais tratadas pelo DL 29/2008, de 25 de fevereiro, mas também as informações relativas a contas financeiras de beneficiários efetivos e também relativas a preço de transferência. Além disso, regula a troca dessas informações, de forma automática, pelos Estados-Membros.

Assim, em ordem a transpor a referida Diretiva 2018/822/UE para a ordem jurídica interna, foi apresentada proposta de Lei com o objetivo de substituir totalmente o regime existente.

Justificada a contemporaneidade do tema, a finalidade inicial da presente investigação foi analisar a implementação da declaração obrigatória de planeamento fiscal no direito português sob dois parâmetros: o primeiro através das recomendações da OCDE para a matéria, o segundo mediante uma comparação com os regimes pré-existentes em outros países. Em seguida, mereceu apreciação do tema em relação a dois novos componentes: o conteúdo da Diretiva 2018/822/UE, e, por fim, o Anteprojeto de Lei proposto para consulta pública em Portugal em maio de 2019.

Os elementos que integram o objeto de análise, portanto, foram, resumidamente: os documentos elaborados pela OCDE, com estudos sobre os regimes existentes; a legislação portuguesa, a partir da CRP; o Direito Europeu e a doutrina.

À evidência, face à soberania fiscal de cada jurisdição, há que ser avaliado o cabimento (ou não) de cada uma das regras propostas pela OCDE, até pelo seu caráter de direito flexível, uma vez que precisam adaptar-se às particularidades de cada sistema fiscal.

Desse modo, a orientação comum a todas as jurisdições repousa na melhoria do relacionamento entre contribuinte e a administração fiscal através de uma postura que contenha essencialmente a imparcialidade, a proporcionalidade, a transparência, a agilidade e o conhecimento, pela administração fiscal, da realidade da empresa.

Após a averiguação sobre como a implementação da declaração obrigatória de planeamentos fiscais portuguesa lidou com propostas da OCDE, o outro passo foi enquadrar a medida perante a legislação fiscal em vigor no país, inclusivamente os princípios fiscais.

As pesquisas documental e bibliográfica foram os instrumentos utilizados na presente dissertação que se encontra dividida em quatro capítulos.

O primeiro capítulo introduz o tema da liberdade de gestão, relativa ao contribuinte, correlacionando-a aos conceitos de autonomia da vontade, autonomia privada e iniciativa privada. Serve para contextualizar o planeamento fiscal no sistema jurídico português, destacando o facto de ter o sujeito passivo assumido uma função mais gestionária dos tributos e a AF ter fortalecido suas funções através de cooperação com outras jurisdições. As distinções entre o conceito de planeamento fiscal com fundamento na liberdade de gestão e o planeamento fiscal considerado agressivo merecem ser enfrentadas.

O entendimento geral é de que o planeamento fiscal tem como base a minimização de impostos mas deve situar-se dentro dos limites da lei para ser considerada uma legítima gestão fiscal. O oposto dessa situação de otimização fiscal que pode ser preconizada expressamente na lei – como exclusões e benefícios fiscais por exemplo – ou permitida implicitamente pelo legislador, são os atos considerados ilícitos, realizados em contradição à lei, que estariam no âmbito da fraude fiscal (em sentido amplo). Entre esses dois extremos – o planeamento fiscal legítimo e a fraude fiscal – existem os atos que não se encontram facilmente identificáveis nesses pólos, que podem ser considerados agressivos e que estão no centro do combate pelas administrações fiscais em sede de fiscalidade internacional.

O segundo capítulo traz o tema das mudanças decorrentes da economia globalizada, que influenciam no domínio da fiscalidade, bem como traça a evolução das respostas aos problemas da fiscalidade nesta era tão complexa, tendo sido, nesse ponto, a cooperação internacional das jurisdições, a pedra de toque para a criação de mecanismos como o da declaração da obrigatoriedade de planeamento fiscal. A implementação de mecanismos como este leva à necessidade de trazer à tona alguns princípios fiscais atinentes ao regime fiscal português.

O capítulo terceiro descreve a implementação do regime de declaração obrigatória em Portugal, em 2008, fazendo uma breve comparação com os estudos e os regimes existentes na altura. Para tal mister, analisa as principais características do regime em vigor em Portugal relativas ao dever de prestar declaração: quanto ao sujeito, ao objeto e ao momento da obrigação, a dar ênfase a duas características sensíveis, que são: a forma antecipada da prestação da informação e o sigilo profissional. Tanto uma quanto a outra representam uma sofisticação merecedora de uma necessária reflexão sobre a tradição da legislação portuguesa.

O capítulo quarto faz uma leitura do atual regime em relação à Diretiva 2018/822/UE, do Conselho da União Europeia, e pretende apreciar as alterações mais relevantes propostas no projeto de Lei na forma como foi disponibilizado para discussão pública, para ao final apresentar algumas conclusões sobre o tema.

CAPÍTULO I - A liberdade de gestão e o planeamento fiscal no direito português

1.1 A liberdade de gestão e seus fundamentos

1.1.1 O fundamento constitucional para a liberdade de gestão

A constitucionalização da proteção e disciplina da ordem econômica não é novidade. A Constituição mexicana, de 1917, e a Constituição alemã, de Weimar, de 1918, acolheram esse objetivo, tendo influenciado os demais sistemas¹.

O art. 2.º da CRP aduz que «A República Portuguesa é um Estado de direito democrático», baseado «no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais» e, bem assim, visa «...a realização da democracia económica, social...», dentre outros valores consagrados no referido artigo. Em matéria de fiscalidade, a CRP prevê que uma das formas de promoção da justiça social deve dar-se através de uma política fiscal².

O direito de propriedade encontra-se garantido na CRP em seu art. 62.º, n.º 1, o qual inclui a aquisição, o uso, a fruição e transmissão dos bens enquanto a iniciativa privada representa a possibilidade da sua livre composição e utilização produtiva. Embora na maioria das situações a liberdade de iniciativa privada tenha como suporte a propriedade privada, trata-se de um direito independente do direito de propriedade, pois tanto pode haver iniciativa económica sem estar baseada na propriedade privada quanto pode existir uma situação inversa. Um exemplo de iniciativa económica sem fundar-se no direito de propriedade verifica-se quando há a exploração económica de bens públicos por entidades privadas. Tem-se o exemplo de uma situação inversa quando as cooperativas exploram bens privados³.

A iniciativa privada, ao representar um direito independente do direito de propriedade, embora conexo a este, configura-se na «possibilidade de exercer uma atividade económica privada, nomeadamente através da liberdade da criação de empresas e da sua gestão» e «compreende a liberdade de investimento ou de acesso, a qual se traduz no direito de escolha

¹ SILVA, José Afonso da (2016) – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 39.º ed. São Paulo: Malheiros. p. 800.

² Cf. Art. 81.º, b”, In CONSTITUIÇÃO da República portuguesa. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 10 fev. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/337/201903091837/128266/diploma/indice>

³ SANTOS, António Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES, Maria Manuel Leitão (2014) – **Direito Económico**, 7.ª edição: Coimbra: Almedina. p. 48.

da atividade económica a desenvolver, a liberdade de organização, ou seja, a liberdade de determinação do modo como a atividade vai ser desenvolvida» e a «liberdade de contratação ou liberdade negocial»⁴.

Desse modo, «[...] assim como as declarações constitucionais dos direitos do homem do século XVIII postularam a realização dos valores jurídicos da segurança, da ordem e da certeza, as declarações constitucionais dos direitos económicos e sociais, reveladas nesses elementos socioideológicos, pretendem a realização do valor-fim do Direito: a justiça social, que é uma aspiração do nosso tempo, um luta aberta contra as injustiças do individualismo capitalista», portanto, «a liberdade de iniciativa económica abrange a liberdade de indústria e comércio ou liberdade de empresa e a liberdade de contrato sendo essa liberdade o princípio básico do liberalismo económico» e, essa liberdade de iniciativa privada, numa Constituição preocupada com a realização da justiça social não pode significar mais do que a «liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo poder público, e, portanto, possibilidade de gozar das facilidades e necessidade de submeter-se às limitações postas pelo mesmo»⁵.

A existência de um setor privado foi garantida desde a versão inicial da CRP, sendo atualmente constituído pelos bens e unidades de produção pertencentes ou geridos tanto por pessoas singulares quanto por pessoas coletivas privadas, tendo as duas primeiras revisões constitucionais acentuado o papel desse setor, quer através do aumento das garantias positivas quer da atenuação ou supressão de limites e restrições⁶.

A Constituição Portuguesa, na redação original, mencionava que “na fase de transição para o socialismo, haverá três sectores de propriedade dos meios de produção, dos solos e dos recursos naturais, definidos em função da sua titularidade e do modo social de gestão”, destacando MEDEIROS/MIRANDA que havia uma «desvalorização do setor privado» que justificava a consagração de uma ordem constitucional socializante⁷.

⁴ SANTOS, António Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES, Maria Manuel Leitão (2014) – **Direito Económico**, *ibid.*, 51-52.

⁵ SILVA, José Afonso da (2016) – **Curso de Direito Constitucional Positivo**, *op. cit.*, págs. 802-808.

⁶ SANTOS, António Carlos dos (2014); GONÇALVES, Maria Eduarda e MARQUES, Maria Manuel Leitão – **Direito Económico**, *op. cit.*, p. 69.

⁷ MEDEIROS, Rui; MIRANDA, Jorge (2006) – **Constituição Portuguesa Anotada, Tomo II, Organização Económica, Organização do Poder Político, Artigos 80.º a 201.º**. Coimbra: Coimbra Editora, págs. 22-26.

O texto constitucional de 1976, possui diferenças significativas em relação à atual versão, datada de 1989, a qual, em seu art. 82.º, garante a coexistência de três setores de propriedade dos meios de produção, ou seja, o público (incluídas as entidades públicas), o privado e o cooperativo e social. No âmbito do setor privado, o texto constitucional consagra a propriedade e gestão pertencentes a pessoa singulares ou coletivas privadas⁸.

A organização económica constitucional portuguesa é extensa, os seus princípios preconizam a subordinação do poder económico ao poder político democrático, a liberdade de iniciativa e de organização empresarial baseado numa economia mista, submetendo o desenvolvimento económico a um planeamento democrático⁹, de modo a ser considerada «economia social de mercado» ou «economia mista»¹⁰. Dentre as incumbências prioritárias do Estado situam-se o binómio económico-social como elementos ligados entre si, ao vincular o bem-estar económico ao social e determinar que sejam criados instrumentos jurídicos e técnicos necessários ao planeamento democrático que alcance o desenvolvimento tanto da economia quanto da sociedade¹¹.

Em termos de planeamento do Estado, SANTOS/GONÇALVES e MARQUES defendem que a versão original da CRP definia o uso de um «plano como instrumento de coordenação e direção geral da economia», com características a curto, médio e longo prazo, cuja força jurídica variava de acordo com o tipo de agente da economia, sendo «imperativo para o setor público estadual», «obrigatório por força de contratos-programa para outras atividades de interesse público» e «indicativo para os setores público não estadual, privado e cooperativo». Mas a partir da revisão constitucional de 1989, o plano deixou de ser tratado como unitário ao passar a referir a “planos”. Afastou-se a referência ao longo prazo e foi suprimida a «disposição relativa à força jurídica do Plano». Assim, o que era “Plano” passou a ser visto como «um conjunto de documentos onde se definem as grandes metas macroeconómicas e de desenvolvimento económico e social, bem como as linhas gerais de orientação da ação do Estado e de coordenação entre as atividades económicas [...]».¹²

⁸ CONSTITUIÇÃO da República portuguesa, *op. cit.*

⁹ Art. 80.º, “a”, “c”, “e” da CONSTITUIÇÃO da República portuguesa, *op. cit.*

¹⁰ Expressões citadas por GOUVEIA, Jorge Barcelar (2010) - **Manual de Direito Constitucional**. Vol. II, 3ª. ed., Coimbra: Almedina. p. 971.

¹¹ Art. 81.º, “a” e “j” da CONSTITUIÇÃO da República Portuguesa, *op. cit.*

¹² SANTOS, António Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda e MARQUES, Maria Manuel Leitão (2014) – **Direito Económico**, *op. cit.*, págs. 219-220.

A ordem constitucional prevê que o Estado incentive a atividade empresarial, mas permite que por expressa disposição legal, e, em regra, após prévia decisão judicial, seja possível a intervenção dessa gestão, inclusive autoriza a lei a definir setores básicos que não podem ser desenvolvidos pela iniciativa privada¹³, o que confirma a inexistência de uma economia nos moldes do liberalismo clássico.

A iniciativa económica privada encontra-se alicerçada no Art. 61.º da CRP, destacando-se pela sua vinculação ao interesse geral, de modo que as liberdades ligadas à atividade económica, longe de serem absolutas, são reguladas ou, no mínimo, orientadas pela atividade estatal, nomeadamente através da previsão de benefícios fiscais. Dois exemplos que podem ser apontados na área fiscal são os benefícios previstos no Estatuto de Benefícios Fiscais¹⁴ e no Código Fiscal de Investimento¹⁵.

Desse modo, o princípio da liberdade de acesso à generalidade das atividades económicas, previsto na Constituição portuguesa, além de poder ser limitado, «abrange também o direito a exercer em concreto a atividade»¹⁶. As implicações sobre a aplicação dessa liberdade económica, através da gestão da atividade empresarial, sempre foram, porém, objeto de controvérsia. O art. 9.º da CRP determina como tarefa fundamental do Estado a garantia dos direitos e das liberdades fundamentais, bem como a promoção dos direitos económicos¹⁷.

O art. 81.º da CRP preconiza, como incumbência prioritária do Estado, o bem-estar económico, a igualdade de oportunidades e correções das desigualdades na distribuição das riquezas através de política fiscal. Não podendo olvidar que os arts. 103.º e 104.º, da referida CRP, implicam sistema fiscal estruturado na legalidade, na repartição justa dos rendimentos e da riqueza, bem como na tributação do rendimento real das empresas.

Além disso, destaca-se que a liberdade de gestão fiscal concretiza o cumprimento da neutralidade quando determina que seja assegurado o funcionamento eficiente dos mercados,

¹³ Art. 86.º, n.ºs 1, 2, 3 da CONSTITUIÇÃO da República Portuguesa. *op. cit.*

¹⁴ ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS: Decreto-Lei n.º 215/89. **Diário da República Eletrónico**. n.º 149/1989, Série I de 1989-07-01. [Em linha]. [Consult. 10 Set. 2018]. <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34554075/view?consolidacaoTag=Fiscal>

¹⁵ CÓDIGO FISCAL DE INVESTIMENTO (2014) - Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 22 jun. 2019]. Disponível em https://dre.pt/home/-/dre/58683382/details/maximized?p_auth=z1jPmLYx

¹⁶ SANTOS, António Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda e MARQUES, Maria Manuel Leitão (2014) – **Direito Económico**, *op. cit.* p. 243.

¹⁷ Art. 9.º, “b” e “d”, da CONSTITUIÇÃO da República Portuguesa, *op. cit.*

ao garantir a equilibrada concorrência empresarial, de forma a coibir monopólios e abusos de posição dominante e demais práticas lesivas ao interesse geral.

Assim, uma atuação do Estado própria da economia de mercado tem como expressões da constituição económica os direitos económicos, de propriedade privada, a liberdade de iniciativa e de organização empresarial¹⁸.

O Estado fiscal, suportado em termos financeiros basicamente por tributos unilaterais ou impostos, «concretiza-se no princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos e suas organizações empresariais», assim, o princípio da liberdade de gestão fiscal permite «com a maior amplitude possível a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida», sendo possível a limitação dessa liberdade apenas «quando do seu exercício sem entraves resultem danos para a colectividade ou quando o Estado tenha de tomar precauções para preservar essa mesma liberdade individual»¹⁹.

Por ter a Constituição, como fonte do Direito Fiscal, regido a estrutura básica do sistema fiscal, com a descrição da sua finalidade, bem com das garantias do contribuinte e das respetivas limitações do poder tributário é comum falar-se de Constituição Fiscal e de Estado Fiscal. A reflexão sobre limites e liberdades é pertinente em sede da questão do planeamento fiscal e do seu uso abusivo ou agressivo como se verá adiante.

1.1.2 A autonomia da vontade, a autonomia privada e a liberdade de gestão

Independente da denominação, as conceções de vontade, autonomia e iniciativa são corolário da liberdade conquistada a duras penas face ao poder do Estado absoluto e, também, frente a terceiros, consolidando o direito de propriedade privada ao longo dos tempos.

Há quem trate indistintamente as expressões “autonomia da vontade” e “autonomia privada”; como MOTA PINTO, ao destacar essa autonomia como um princípio fundamental do direito civil a qual corresponde «à ordenação espontânea (não autoritária) dos interesses das pessoas, consideradas como iguais»²⁰.

¹⁸ NABAIS, José Casalta (2018) – **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. 3ª. Ed., Coimbra: Almedina, p. 49.

¹⁹ *ibid.*, p. 49.

²⁰ PINTO, Carlos Alberto da Mota (2005) – **Teoria Geral do Direito Civil**. 4.ª ed. Atualizada por MONTEIRO, António Pinto e PINTO, Paulo MOTA. Coimbra: Coimbra Editora, p. 103.

Mas a questão não é pacífica. Assim, SESSAREGO considera a autonomia da vontade um equívoco, pois não seria a vontade, *per si*, que seria autónoma, mas sim a pessoa em si mesma, por ser livre, sendo a vontade um dos instrumentos próprios da natureza unitária e psicossomática do ser humano, o qual se vale da liberdade para converter seu potencial de decisão ou opção de ato em manifestações fenoménicas, em condutas intersubjetivas. A vontade não seria um fim, mas um meio. E a autonomia, enquanto capacidade de decidir por si mesma pertence à pessoa enquanto ser livre²¹. Em letras miúdas, a autonomia não seria detentora da vontade, daí a imperfeição apontada, mais parecendo ligada ao campo filosófico.

Quanto à autonomia da vontade e à autonomia privada, há doutrina que atribui à vontade um carácter mais subjetivo e psicológico, ao passo que relaciona a expressão autonomia privada com a liberdade objetiva e concreta da pessoa, no poder de autorregulação²².

Mais precisamente, a autonomia da vontade relaciona-se com a vontade livre enquanto a autonomia privada estaria ligada a esse poder autorregulamentador de elaborar as normas em interesse próprio.

A autonomia privada destaca-se como princípio do Direito Civil português, estando presente em outros ramos jurídicos, caracterizando-se como a expressão do princípio da liberdade, segundo o qual mostra-se lícito tudo o que não for proibido, em contraposição ao princípio presente no Direito Público segundo o qual somente será lícito o que for permitido²³. Essa autonomia possui maior evidência das relações privadas e, em especial, no âmbito do direito contratual, tendo, inclusive, sua consagração no art. 405.º do Código Civil²⁴ português que propugna a liberdade contratual como regra geral dos contratos.

A autonomia privada, no direito fiscal, está ligada à ideia da gestão fiscal. Em se tratando de pessoa singular, da gestão da própria vida. Em se tratando de pessoa coletiva, ao lado da gestão do próprio negócio. A gestão fiscal caminha ao lado de muitas das decisões a tomar ao tratar-se de pessoa coletiva: a própria preparação e constituição da empresa (através de uma

²¹ SAAVEDRA, José Leyva (2012) – Autonomía privada y contrato. In **Revista Oficial del Poder Judicial**: Año 4-5, Nº 6 y Nº 7, p. 267-290. [Em linha]. [Consult. 9 Mar. 2017]. Disponível em <https://www.pj.gob.pe/.../12.+Doctrina+Nacional+-+José+Leyva>. p. 270.

²² *Apud* SAAVEDRA, *ibid.*, p. 270.

²³ VASCONCELOS, Pedro Pais de (2014) – **Teoria Geral de Direito**. 7.ª ed. Coimbra: Almedina. p. 94.

²⁴ «Artigo 405º - Liberdade contratual 1. Dentro dos limites da lei, as partes têm a faculdade de fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos neste código ou incluir nesses as cláusulas que lhe aprouver. 2. As partes podem ainda reunir no mesmo contrato regras de dois ou mais negócios, total ou parcialmente regulados na lei» Cf. CÓDIGO CIVIL (2015) - Decreto-lei no. 47.344, de 25 de Novembro de 1966. 19ª ed. Coimbra: Almedina. 860 p. ISBN978-972-40-5926. págs. 88-89

empresa nova ou por transformação de outra); na escolha da sua forma e organização (individual ou outra sociedade coletiva); na eleição do local da sede e do exercício da atividade; na sua estruturação (nacional ou/e internacional); no tipo de financiamento; na forma de gestão de défices, de amortizações e depreciações; no levantamento de recursos pelos empresários; ainda, as decisões relacionadas à minimização dos custos de cumprimento²⁵, quer estes apliquem-se ao contribuinte pessoa singular ou pessoa coletiva. Há que ter em conta as consequências fiscais envolvidas, mesmo que o tributo seja suportado por terceiros, mas tenha de se levar em consideração todas as práticas que envolvem essa parte da atividade desenvolvida. Como se verá adiante, além da obrigação principal, relativa ao pagamento do imposto, existem inúmeros deveres que os contribuintes têm para com a AF.

A gestão fiscal não tem necessariamente que visar à redução da carga fiscal, mas sim deve considerar o elemento fiscal como uma variável relevante na condução do negócio desenvolvido.

Não se deve adentrar em qualquer discussão acerca da esfera de espaço de atuação do contribuinte de forma desconectada dos demais ramos do Direito, isso porque deve recordar que, não obstante a autonomia conquistada pelo Direito Tributário para fins académicos e instrumentais, os fenómenos que interessam à seara tributária não são inventados por esse ramo jurídico específico: o facto tributável (ou facto gerador ou fonte de obrigação²⁶) nada mais é que um ato, facto ou uma situação ocorrida nas mais variadas áreas e contextos da vida.

Inúmeras são as decisões que sofrem consequências fiscais, como sobre o local onde será realizado o facto, sobre qual o momento em que os recursos serão aproveitados, sobre quais as pessoas que estarão envolvidas nas atividades, ou sobre qual será o montante utilizado, tudo isso integra a gestão geral de qualquer negócio.

A realização da atividade empresarial é a concreção da economia em movimento, razão pela qual cada passo é dado com vistas, pelo menos em tese, a um resultado financeiro positivo e favorável a justificar o prosseguimento do negócio. Entretanto, é possível que o resultado pretendido não seja efetivamente de ordem financeira, pois há outros fatores que podem influenciar as decisões, como a reserva de mercado para uma marca face à concorrência, ou outra razão de cunho comercial. Essa complexidade do tema da gestão fiscal merece

²⁵ NABAIS, José Casalta (2018) – **Introdução ao Direito Fiscal das empresas**, *op. cit.* págs. 50-53.

²⁶ PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada (2016) – **Direito Fiscal**. 5ª. ed. corrigida e aumentada. Coimbra: Almedina. p. 51.

reflexão, sendo discutível que a legislação determine, por exemplo, de modo automático, um recorte no elemento “vantagem fiscal”, em determinada operação, como uma anomalia, um abusividade ou imoralidade para afastar a liberdade de agir do contribuinte.

Por não ser possível a realização da atividade económica à margem das questões fiscais é que essa interação dos institutos do direito privado com o direito fiscal ganha contornos próprios. Isso acarreta redefinições no conceito de institutos como o rendimento, o património, o estabelecimento e o lucro.

1.2 Considerações gerais quanto ao planeamento fiscal

1.2.1 Antecedentes históricos e contextualização

Segundo lembra ALBANO SANTOS, a essência do imposto remete para a Pré-História, quando já se verificava a necessidade instintiva dos indivíduos - mesmo sem o modo mais evoluído de organização política - contribuírem entre si para satisfazerem essa primeira necessidade coletiva: a autopreservação perante os perigos e inimigos comuns. Esse primeiro sacrifício em prol do bem comum se efetivaria através do dever de combate, de prestar com força física a contribuição à coletividade, concretizando «o imposto, com os contornos próprios do tempo e das suas circunstâncias»²⁷.

Já na Grécia clássica havia a conscientização de que os cidadãos gregos deveriam contribuir com sua propriedade para o Estado, o que se dava principalmente em épocas de guerras, ao passo que no Império Romano a visão era de que o imposto, por ser cobrado dos cidadão não livres, não teria esse carácter tão digno, havendo distinções claras na forma pela qual se desenvolvia a ideia de imposto, até porque os ideais gregos partiram da análise do povo de modo reflexivo para uma organização, enquanto os ideais romanos tinham como primado a conquista do poder sobre os demais povos.

Quanto aos cobradores de imposto também há vestígios arqueológicos que demonstram protestos de pessoas apostos em tábuas de barro datadas de cerca de 2700 a.C. A

²⁷ SANTOS, J. Albano (2013) – O conflito entre o imposto e a propriedade – uma perspectiva histórica. In **Fiscalidade: outros olhares**. p. 85-108. SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota, coord. Porto: Vida Económica. págs. 87-88.

história mais recente mostra relevantes instantes de imposição de limites à expropriação do patrimônio privado através da tributação.

No caso britânico, a exemplo da *Magna Charta Libertatum*, exigida pela nobreza e o clero para que o Rei João Sem Terra, em 1215, acatasse garantias que incluíam a matéria tributária, como a de que apenas seriam instituídos impostos razoáveis, bem como a *Petition of Right*, de 1628, a qual reiterou o necessário consentimento geral, concedido por Lei do Parlamento para a cobrança dos tributos e, ainda, a *Bill of Rights*, de 1689, em que ficou consolidada a ilegalidade da cobrança dos impostos em favor da Coroa, ou para seu uso, sob o manto da prerrogativa real, sem o consentimento do Parlamento²⁸.

A Constituição dos Estados Unidos da América, de 1787, determinou a competência do Congresso para estabelecer taxas, impostos, atribuindo dignidade constitucional ao imposto, enquanto que a Revolução Francesa, com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, realizou «significativa alteração semântica: o texto substitui o vocábulo imposto (conotado, na altura, com tópicos negativos, como arbítrio e privilégio) pelo termo contribuição, categoria a que, aliás, viria a ser atribuído o estatuto de honrosa obrigação»²⁹.

Por aqui, a história mostra episódios de insatisfação expressa quanto às investidas da Coroa de cobrar impostos, como nas Cortes de Leiria de 1372, em que as cortes negaram o pedido do rei e as queixas de fidalgos nas Cortes de Coimbra de 1385³⁰. Foram muitas as manifestações iniciadas ou impulsionadas pela sobrecarga de impostos. Em 1628 o Motim das Maçarocas eclodiu no Porto contra aumento de imposto sobre o linho, em 1637, a revolta do Manuelinho tinha também conteúdo de insatisfação contra os impostos exorbitantes, sendo esta última até mesmo um antecedente relevante para o movimento que culminou na restauração da independência³¹. A literatura também mostra que no contexto da Revolta Maria da Fonte, de 1846, havia o aumento das contribuições a gerar rebelião popular^{32/33/34}, lembrada por

²⁸ GOUVEIA, Jorge Bacelar (2015) – **Manual de Direito Constitucional – vol. I**. 5ª. ed. Coimbra: Almedina. p. 240-249.

²⁹ SANTOS, J. Albano (2013), op. cit., p. 97

³⁰ *ibid.* p. 96.

³¹ ARQUIVO MUNICIPAL DO PORTO – **Motins em 1637 em Évora**. Gestão Integrada de Sistemas de Arquivo. [Em linha]. [Consul. 10 jan. 2019]. Disponível em <http://gisaweb.cm-porto.pt/units-of-description/documents/300483/>

³² MARQUES, A. H. de Oliveira (2012) – **Breve História de Portugal**. 8ª. Ed. Lisboa: Editorial Presença. p. 458.

³³ CAMPOS também destaca as raízes do Direito Fiscal e do peso da burocracia da Revolução Maria da Fonte. In CAMPOS, Diogo Leite de (2016) – A revolução fiscal permanente (e alguma contra-revolução). In **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. Ano 9, Número 1. Coimbra: Almedina.

³⁴ A revolta Maria da Fonte teria sido um golpe popular que «mataria à nascença a reforma fiscal de Costa Cabral». In VASQUES, Sérgio (2011) - **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina. p. 26

SANTOS, como revolta ligada às matizes prediais e para quem as «[...] intervenções fiscais originaram, com frequência, mesmo fora do quadro das grandes transformações sociais, revoltas ou motins antifiscais»³⁵.

Em todo processo de desenvolvimento sempre houve tensão de interesses, ideais, propostas, sentires, cuidando os filósofos de acionarem os debates e os juristas de irem pondo as cercas e os limites necessários ao equilíbrio. Assim também sucedendo com a questão dos impostos, tendo sido tema de debates, entraves e conflitos históricos, como lembrou Charles Adams, ao destacar que o tema do imposto esteve presente em grandes acontecimentos da humanidade, quer através de boas ou más decisões sobre fiscalidade³⁶.

Quanto ao cumprimento fiscal (da pessoa singular, por exemplo), SANTOS/LOPES mencionam estudos internacionais com variados fatores determinantes da evasão fiscal, tais como demográficos, económicos, sociológicos, comportamentais, incluindo, nestes últimos, a relação com a administração fiscal, o comportamento dos pares, a moral tributária e a complexidade³⁷.

Ao tratar-se de relações entre a administração tributária e o contribuinte³⁸ mostra-se intuitiva a situação oposta quanto aos interesses que ambos perseguem uma vez que a primeira busca, através dos tributos, a sustentabilidade das necessidades do interesse público, enquanto o segundo, quer se fale de pessoa singular ou coletiva, pretende atender às demandas que interessem à sua esfera privada. Para a consecução dos seus objetivos ambos se sentem compelidos a realizar uma organização própria com as devidas atualizações e adaptações em

³⁵ SANTOS, António Carlos dos (2013) – As ciências sociais e humanas e a fiscalidade: o olhar da Ciência Política. In **Fiscalidade: outros olhares**. SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota, coord. págs. 15-46. Porto: Vida Económica. p. 28

³⁶ Apud NABAIS, José Casalta (2002) – A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista da Advocacia Geral da União**. [Em linha]. Ano 1, n.º1, Mar./Jun. [Consult. 18 Ago. 2016]. Disponível em <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/525/514>.p. 15.

³⁷ SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota (2013) - “O cumprimento fiscal em Portugal – Fatores associados a erros e atrasos na entrega das declarações fiscais das pessoas singulares”. In **Revista do Instituto de Direito Brasileiro** (revista eletrónica da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa), ano 2, n. 12. págs. 13825-13852. [Em linha]. [Consult. 18 Fev. 2019]. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.com/bibliografia/> págs. 3-5.

³⁸ Sobre a expressão “contribuinte”, de tradição liberal, que dá a ideia de consentimento, «a partir da estruturação da relação entre fisco e contribuintes com base na técnica da relação jurídica em detrimento da relação administrativa, configurada como relação de poder, vai ganhar terreno, para designar o lugar do submetido a imposto, daquele sobre quem recai a obrigação tributária, a noção de sujeito passivo, tendencialmente em posição de igualdade com a do sujeito ativo ou credor de imposto». SANTOS, António Carlos dos (2018) – **Cidadania e fiscalidade: que relação?** Cf. V CONGRESSO INTERNACIONAL DE “CIDADANIA E EDUCAÇÃO FISCAL NA LUSOFONIA, ISCAL/IDEFF/IPCA/DNRE”, Centro Cultural de Mindelo, São Vicente, Cabo Verde. [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2019]. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2018/10/cidadania-luanda-12-10-vf.pdf>

suas atuações, efetivando os seus planeamentos fiscais, quer se trate da esfera pública ou privada^{39/40}.

Ao longo dos tempos surgiram inúmeras variantes que contribuíram para uma maior complexidade da relação entre a administração fiscal e os contribuintes, em razão do papel de cada uma dessas figuras, desde o tempo em que o contribuinte era considerado totalmente submisso, sem que lhe fosse garantido o direito a uma relação jurídica – com direitos e obrigações – perante a administração coletora, até a posição atual de gestor das atividades antes privativas daquela entidade⁴¹.

No âmbito internacional, outros fatores trouxeram mudanças como: a expansão da economia globalizada, o deslocamento célere de capitais, a dificuldade de criação de normas fiscais globais, a falta de equilíbrio entre os modelos de jurisdições fiscais existentes (ainda persistindo as zonas de baixa ou zero tributação diante de outras com elevadas cargas tributárias), a velocidade atual na circulação de bens, serviços, agentes, empresas, o surgimento de novos direitos e deveres advindos de mecanismos tecnológicos e digitais, a evidente insuficiência em obter uma harmonização fiscal mediante tratados e acordos bilaterais ou mesmo multilaterais dada a não uniformização fiscal global.

A fiscalidade internacional não poderia fechar os olhos ao facto de que as ameaças e as violações que afetam a segurança coletiva e global são financiadas pelo capital que advém das operações comerciais e dos negócios realizados pelo mundo afora. Além das fugas fiscais,

³⁹ Segundo SANTOS, «esta tensão revela-se no facto de o planeamento fiscal estadual visar a maximização da receita tributária e o planeamento fiscal empresarial a minimização da factura fiscal». In SANTOS, António Carlos dos (2009) - Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o fiscalista no seu labirinto. In **Fiscalidade** – Revista de Direito e Gestão Fiscal, SANCHES, J. L. Saldanha (diretor), n.º 38, págs. 61-100, p. 70; Cf. versão atualizada publicada em 2010 em **Revista do Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**, Vol. 30, no. 2 (Jul./Dez.). p. 227-266. [Em linha]. [Consult. 05 junho 2016]. Disponível em <http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/1209/1174>

⁴⁰ Diante da distinção conceitual entre as expressões “direito tributário” e “direito fiscal”, para efeito deste trabalho se utilizará a expressão direito fiscal. Nabais lembra que Espanha, Itália e Brasil optam pelo termo “tributário” porque em tais sistemas há a previsão constitucional para os tributos em geral, enquanto Portugal e França usam a expressão menos abrangente, “fiscal”, em razão dos textos constitucionais atinentes fazerem menção aos princípios aplicáveis aos impostos, tendo o cuidado de esclarecer que em ambas as escolhas há impropriedade uma vez que os manuais tratam similarmente do direito dos impostos. In NABAIS, José Casalta (2016) – **Direito Fiscal**. 9ª. ed., Coimbra: Almedina. págs. 30-31.

⁴¹ CAMPOS lembra a divisão dos direitos relativos aos impostos: de primeira geração (os limites impostos ao Estado e aos outros), os de segunda geração (deveres programáticos do Estado: promover saúde, educação, habitação) para não desequilibrar a carga fiscal e destaca os de terceira geração - citando Cláudia Alexandra Dias Soares - (vinculação do legislador para que a política fiscal apoie jovens, idosos, meio ambiente, por exemplo), embora ressalte a dificuldade em reconhecer a inconstitucionalidade de impostos que violem estes últimos. CAMPOS, Diogo Leite de - As garantias constitucionais dos contribuintes. In CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.) (2017) - **Lições de Fiscalidade**. Vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 5ª. ed. Coimbra: Almedina. p. 121-151. págs. 145-146.

nas mais variadas formas utilizadas, inclusive pelo uso de fraude fiscal, muitas modalidades de crimes como branqueamento de capitais e atos de terrorismo encontram-se ligados à essa economia globalizada.

A evolução tecnológica e digital permitiu o deslocamento geográfico das sociedades de modo a dificultar a fiscalização das operações e, como consequência, evitar o cumprimento fiscal⁴².

A complexidade dos sistemas fiscais, quer em razão da existência de muitas regras e exceções, ou em razão de frequentes alterações na legislação, obrigam o contribuinte a manter-se constantemente atualizado para que possa ser enquadrado como em situação de regularidade fiscal⁴³. Para tal mister, geralmente necessita fazer uso da contratação de profissionais especializados em assessoria e consultoria fiscal.

Quanto à administração fiscal, até então caracterizada por concentrar-se na fiscalização e na cobrança adstrita a sua circunscrição geográfica, esta foi transformando-se em uma verdadeira rede de captação de informações multijurisdicionais cuja necessidade de coleta, armazenamento e tratamento de tais dados demanda cada vez mais um desenvolvimento o mais inovador possível⁴⁴.

⁴² As quatro grandes categorias de causas da fuga fiscal: políticas, económicas, psicológicas, técnicas citadas por PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2018) – **Fiscalidade**. 6ª. ed. Coimbra: Almedina. págs. 540-542

⁴³ Sobre a necessária orientação especializada ROTHMAN aduziu que «[...] os grandes tributaristas chegam a falar em *Dummensteuer* ('imposto dos ignorantes'). Na sua opinião, somente pagam impostos os 'ignorantes' que, sem uma assessoria fiscal adequada, não são capazes de descobrir, num caótico e intransparente sistema tributário em constante alteração, qual é sua verdadeira obrigação para com os cofres públicos, pagando, portanto, muito mais do que aqueles que podem contar com o planeamento fiscal, elaborado por especialistas». *Apud* FORTES, Cylmar Pitelli Teixeira (2015) - Uma análise crítica do papel da jurisprudência no planeamento tributário: tensões principiológicas e desafios à uniformidade. **Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas**. São Paulo. 166 f. [Em linha]. [Consult. 14 nov. 2016]. Disponível em [http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13991/Cylmar%20Pitelli%20Teixeira%20Fortes%](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13991/Cylmar%20Pitelli%20Teixeira%20Fortes%20-)

[20- Uma%20An%20Cr%20Adtica%20do%20Papel%20da%20Jurisprud%20Ancia%20no%20Planejamento%20Tribut%20Ario%20Tens%20B5es%20Principiol%20B3gicas%20e%20Desafios%20%20Unif_vers%20A3o_03_09_2015.pdf?sequence=2](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13991/Cylmar%20Pitelli%20Teixeira%20Fortes%20-) p.20

⁴⁴ Sobre os efeitos fiscais da globalização: crescente mobilidade física das pessoas, sobretudo, as de maiores qualificações e que auferem maiores rendimentos, crescimento do comércio internacional, aumento das atividades económicas realizadas fora do Estado de residência, a relevância da tributação na escolha da localização física do investimento direto estrangeiro, desenvolvimento de instrumentos financeiros, a questão do regime fiscal das patentes e de outras modalidades de propriedade intelectual. In SANTOS, António Carlos; MARTINS, António M. Ferreira (coord.) (2009) – Relatório do Grupo para o estudo da política fiscal Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. **Ministério das Finanças e da Administração Pública**. p. 11. [Em linha]. [Consult. 10 Ago. 2018]. Disponível em http://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFfinal.pdf. 56 p.

1.2.2 Questões terminológicas sobre o planeamento fiscal

A atividade económica parte do princípio de que deve-se agir da forma mais eficiente possível para a obtenção do maior resultado presumindo-se a utilização da menor quantidade de meios e recursos para alcançar o objetivo a que se propôs: a racionalização não somente lhe é inerente como deve nortear toda a cadeia das atividades que envolvem o negócio⁴⁵.

As empresas buscam potencializar seus resultados, não apenas através de um constante planeamento em seus negócios, mas levando em conta um planeamento também na esfera fiscal. Com isso, aumentou-se o nível de sofisticação dessas reorganizações e, conseqüentemente, houve acréscimo no nível de poupança fiscal, sem precedentes, como se verifica nas grandes operações de sociedades milionárias submetidas a baixíssimos encargos com o Fisco espalhadas pelo mundo afora⁴⁶.

No plano interno as reorganizações do contribuinte com vistas à redução do peso fiscal caracterizam-se pela unicidade do sistema jurídico a ser seguido, o qual, por mais complexo e até mesmo opaco que possa se apresentar, o contorno territorial limitado da legislação local permite um melhor acompanhamento por parte da administração fiscal.

O planeamento fiscal deve ser contextualizado tendo em conta a liberdade de gestão de planear e as respectivas limitações a par das classificações existentes.

Ao tratar de planeamento fiscal *intra legem*, considerados atos de mera gestão fiscal, SANTOS refere que o próprio legislador utiliza a via fiscal para dirigir comportamentos do contribuinte, através de incentivos em setores económicos, regiões ou funções da empresa, podendo o contribuinte aproveitá-los ou não. Tal comportamento é lícito, isento de risco e politicamente desejável. Noutros casos, a lei - fiscal, civil ou comercial - dá a opção entre

⁴⁵ PEYREFITTE, Alain (1997) – **A Sociedade de Confiança**. Lisboa: Instituto Piaget. págs. 522-524

⁴⁶ Relatório da OCDE, datado 2013, detetou que essas perdas arrecadatórias relativas aos impostos sobre as sociedades estariam entre 4 e 10% da arrecadação global, ou sejam, significariam entre 100 e 240 milhões de dólares americanos ao ano. In OCDE (2016), *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE*, Paris, p. 5. [Em linha]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/proyecto-beps-nota-explicativa-9789264263567-es.htm>

regimes distintos cuja escolha do contribuinte trará consequências distintas. Ainda há os casos em que o contribuinte evita o facto tributário ao deixar de realizar o ato ou negócio⁴⁷.

Em sentido oposto, os comportamentos que visam à redução da carga fiscal, mas são realizados de forma contrária à lei (*contra legem*), são considerados ilícitos e consubstanciam-se em atos de evasão fiscal.

Entre o planeamento fiscal lícito e o planeamento fiscal ilícito há o planeamento fiscal abusivo, que não pertence ao plano da ilicitude, afastando-se a aplicação de sanções criminais e contraordenacionais. São os chamados comportamentos elisivos (elisão fiscal) porque representam uma intenção manifesta de contornar o ordenamento jurídico-tributário para obter um resultado contrário aos valores do sistema jurídico. Quando um planeamento fiscal é considerado abusivo tem como consequência a desconsideração dos efeitos fiscais obtidos. Trata-se de uma censura fiscal que conduz ao pagamento do imposto que o ato pretendeu evitar.

O planeamento fiscal abusivo, apesar de encontrar-se no âmbito da legalidade, ultrapassa a fronteira da mera gestão, através de práticas de planeamento fiscal de risco que obviamente não são desejadas pelo legislador (ato, facto ou negócio sob condições abusivas e artificiosas)⁴⁸.

Sobre as classificações utilizadas comumente para o planeamento fiscal, SANTOS destaca as que se baseiam na experiência anglo-saxónica, a qual utiliza as expressões *tax planning*, para atos e negócios que visam uma economia fiscal *intra legem*, *tax avoidance*, para referir a todas as formas de minimização fiscal, com atuação *extra legem* (nela incluindo os atos e negócios praticados com abuso ou *illegitimate tax avoidance*)⁴⁹. Conclui o autor que os atos de redução ou eliminação da carga fiscal podem ser considerados ilícitos, por representarem um delito ou infração (sinal vermelho), lícitos, por referirem possibilidades na lei (sinal verde) e, por fim, os que se encontram numa zona fronteira, porque não representam

⁴⁷ A exemplo do uso de benefícios fiscais, exclusões, reduções oferecidas pela lei, ou a escolha de opção mais favorável ao se enquadrar em determinados regimes, ou diante de disposições legais ambíguas. Cf. SANTOS, António Carlos dos (2010) - Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o fiscalista no seu labirinto, *op. cit.*

⁴⁸ A exemplo do uso de benefícios fiscais, exclusões, reduções oferecidas pela lei, ou a escolha de opção mais favorável ao se enquadrar em determinados regimes, ou diante de disposições legais ambíguas. Cfr. SANTOS, António Carlos dos (2010) - Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o fiscalista no seu labirinto, *op. cit.*

⁴⁹ SANTOS, António Carlos dos (2010) - Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o fiscalista no seu labirinto. *op. cit.*, págs. 229-230

agressão à esfera penal nem contraordenacional, mas podem ferir outros conteúdos normativos (sinal amarelo)⁵⁰.

No plano internacional, onde existe uma multiplicidade de sistemas jurídicos, o contribuinte persegue a aplicação de um regime fiscal mais favorável, buscando uma melhor execução dos seus negócios, tendo a doutrina⁵¹ denominado a elisão fiscal internacional de planeamento fiscal, montagem fiscal, arquitetura ou engenharia fiscal (conforme expressões lembradas por XAVIER⁵²), com o cuidado de distingui-la da evasão fiscal porque esta representa um ato ilícito pelo qual o contribuinte viola sua obrigação tributária⁵³.

Assim, além dos conceitos de planeamento fiscal lícito, planeamento fiscal abusivo (elisivo) e evasão fiscal, ainda há o planeamento fiscal agressivo que será cuidado adiante.

Para PIRES, o uso da expressão «planeamento fiscal agressivo» concretizada pelo DL, «originada em terminologia anglo-saxónica, é uma logomaquia, porque o planeamento fiscal em sentido técnico nunca é agressivo nem, aliás, abusivo» e «aquela expressão – a ser aceitável – contrapor-se-ia ao planeamento fiscal defensivo, conservador, adverso ao risco, e não, pois, fruto da criatividade» relacionado «à área cinzenta das deficiências, das dúvidas suscitadas pela lei»⁵⁴.

Para limitar a utilização de planeamento fiscal, no âmbito interno, foram criadas várias cláusulas legais específicas no Código de IRC, nos anos noventa, para prevenir atuações passíveis de configurar evasão e fraude fiscal, bem como, posteriormente, o sistema português adotou uma cláusula geral antiabuso, inicialmente introduzida no CPPT e depois na LGT, dada a impossibilidade de regular casuisticamente todas as hipóteses de operações de risco. Segundo a regra geral de detecção de abuso, passaram a ser considerados ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando fosse demonstrado que foram utilizados como único ou principal objetivo de reduzir ou eliminar impostos, permitindo que a tributação recaísse sobre facto efetivamente ocorrido. Diante da amplitude da regra, com evidência de atribuir excessivos poderes à AF, o

⁵⁰ SANTOS, António Carlos dos (2010), *op. cit.*, p. 230.

⁵¹ Em Espanha, *economía de opción*, nos países anglo-saxões, *tax planning*, na Itália, *risparmio d'imposta*, na França, *optimisation fiscale*. In GODOI, Marciano Seabra de (2010) - Estudo comparativo sobre o combate ao planeamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. **Revista de Informação Legislativa do Senado Federal**. [Em linha]. n.º 194 Abr./Jun, Brasília. [Consult. 13 Ago. 2016]. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496582/000952689.pdf?sequence=1> p. 119.

⁵² XAVIER, Alberto (2016) – **Direito Tributário Internacional**. Colab. PALMA, Clotilde Celorico; XAVIER, Leonor. 2.ª ed. atualizada, reimpressão. Coimbra: Almedina. p. 352.

⁵³ *ibid.*, p. 351.

⁵⁴ PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada (2016) – **Direito Fiscal**, *op. cit.*, 184.

artigo 38.^a da LGT sofreu alteração em 2000, sendo uma delas para especificar, no texto, a necessidade da configuração do uso de «meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas»^{55/56/57}.

No contexto da conceituação, o abuso do direito, presente nos sistemas jurídicos influenciados pela tradição franco-germânica, já tem sofrido com confusões terminológicas, nomeadamente na área fiscal europeia, tendo o próprio TJCE durante anos utilizado expressões como elisão, evasão, fraude, abuso, circunvenção, de modo aleatório, tendo os primeiros passos das discussões sido dados sobre a utilização da liberdade de circulação de serviços e de estabelecimento⁵⁸.

O abuso do direito encontra-se inserido no direito português, de modo geral, no art. 334.º do Código Civil⁵⁹ para o qual torna-se ilegítimo o exercício de um direito quando sejam excedidos os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim económico ou social envolvido em tal direito⁶⁰. CORDEIRO cita cinco subinstitutos ligados ao abuso: «*venire contra factum proprium*, inalegabilidade formal, *suppressio*, *tu quoque* e desequilíbrio

⁵⁵ Como exemplo: a cláusula que permitiu à Administração Fiscal «requalificar as operações com instrumentos financeiros de cobertura de risco quando a substância destas defira da forma, momento, fonte ou natureza dos correspondentes pagamentos e recebimentos (art. 49º. n.º 10)» citada por NABAIS, José Casalta (2018) – **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. *op. cit.*, págs. 66-68

⁵⁶ A redação original do CPPT, de 1999 previa: «consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos». In CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO - Decreto-Lei No. 433, Diário da República n.º 250/1999, Série I-A de 1999-10-2. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/117628975/201903072234/73649421/diploma/indice>

⁵⁷ A alteração mais recente incluiu como requisito a finalidade de obter de vantagem fiscal. *Cf.* LEI N.º 32/2019, de 03 de Maio - Diário da República n.º 85/2019, Série I, de 03 de maio de 2019. Artigo 3.º. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 10 Jul. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/122178579/201907291809/73698458/element/diploma>

⁵⁸ LA FERIA, Rita de – Evolução do conceito de abuso do direito no âmbito do direito fiscal comunitário. **Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 7, no. 40, jul. [Em linha]. [Consult. 15 Set. 2016]. Disponível em <http://bdjur.tjdft.jus.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/2580/Evolu%C3%A7%C3%A3o%20do%20conceito%20de%20abuso%20do%20direito%20no%20%C3%A2mbito%20do%20Direito%20Fiscal%20Comunit%C3%A1rio.pdf?sequence=1> págs. 199-201.

⁵⁹ Art. 334.º «É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito». In CÓDIGO CIVIL (2015) - Decreto-lei no. 47.344, de 25 de Novembro de 1966. *op. cit.*, p. 73

⁶⁰ CORDEIRO, António Menezes (2005) - Do abuso do direito: estado das questões e perspectivas. **ROA**. Artigos. [Em linha]. [Consult. 15 Outubro 2016]. Disponível em http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idsc=45582&ida=%2045614.

no exercício. Todos eles traduzem concretizações de uma ideia tradicional: a da proibição do abuso do direito. Finalmente: todos apelam à densificação de um princípio clássico: a boa fé»⁶¹.

Em matéria fiscal o abuso ganha relevo pelo papel ativo que o contribuinte exerce – ao interpretar e aplicar a lei - para determinar e quantificar suas obrigações⁶², assumindo complexas tarefas relativas ao cumprimento fiscal, representadas tanto pelo tempo despendido nessa atividade quanto no custo para realizá-las. Quanto mais for atribuído ao contribuinte o exercício da gestão dos seus impostos, mais possibilidade lhe é dada para gerir suas obrigações fiscais de modo a permitir o maior conforto financeiro possível. Daí uma consequência natural é que suas práticas possam ser postas em dúvida em razão da evidente ausência de isenção na realização dessa «administração privada»⁶³ de cunho fiscal.

Para TEIXEIRA as medidas antiabuso apresentam-se mais ativas ou defensivas, sendo aplicadas mediante instrumentos para permitir a troca de informações fiscais - tanto interna quanto internacional – como também através de medidas de colaboração entre técnicos fiscais no âmbito internacional. A colaboração, que de início se limitaria a situações criminais ou de fraude, com o avanço do terrorismo e pressão dos EUA, passou a abranger os planeamentos fiscais, obrigando instituições financeiras, administrações fiscais e mais recentemente consultores e técnicos fiscais a conviverem lado a lado na defesa desses direitos e interesses fundamentais, individuais e coletivos. Alguns sistemas usam uma norma geral antiabuso enquanto Portugal segue a linha da combinação desta com normas especiais⁶⁴.

A partir de 2007, reforçou-se uma pressão internacional para que fosse dado um tratamento diferenciado ao que se convencionou chamar de planeamento fiscal agressivo, tendo DOURADO explicitado que este refere, geralmente, aos atos de multinacionais com a finalidade de reduzir a carga fiscal em razão da globalização com a consequente interação das normas fiscais de distintas jurisdições para asseverar que:

«[...] Dada a vaguidade do conceito, podemos concluir que o planeamento fiscal agressivo é um conceito-chapéu que pode referir-se a situações de elisão fiscal

⁶¹ CORDEIRO, António Menezes (2005), *ibid*.

⁶² SANCHES, J. L. Saldanha (2008) – As duas Constituições - nos 10 anos da cláusula geral antiabuso. **Revista Fiscalidade sobre “Reestruturação de Empresas e Limites no Planeamento Fiscal”**. Universidade Nova de Lisboa (14 de Fev.). [Em linha]. [Consult. 20 Nov. 2016]. Disponível em <http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf> págs. 39-40.

⁶³ Expressão utilizada por parte da doutrina. In NABAIS, José Casalta (2018) - **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas, op. cit.**, p. 52.

⁶⁴ TEIXEIRA, Glória (2016) – **Manual de Direito Fiscal**. 4ª. ed. Coimbra: Almedina, 2016. 430p. ISBN 978-972-40-6782-7, págs. 113-114.

(eventualmente, até, de evasão) ou a um mero planeamento fiscal, consoante o contexto»⁶⁵.

O termo planeamento fiscal agressivo foi mencionado na Declaração de São Petersburgo dos Dirigentes do G20, em 2013 e em Diretivas da União Europeia englobando a elisão ou o abuso fiscal e as lacunas originadas em razão da interação dos diferentes ordenamentos jurídicos⁶⁶.

A Comissão Europeia editou a Recomendação 2012/772/UE, de 6 de dezembro, alertando para as medidas a serem tomadas para coibir o planeamento fiscal agressivo, como estratégia para lutar contra a fraude e a evasão fiscal. Para tal, foi destacado que a ação de contribuintes que recorrem a montagens complexas para transferir a sua matéria coletável para outras jurisdições, aproveitando de disparidades entre as legislações nacionais, afronta a partilha equitativa da carga fiscal. Como o pagamento dos impostos tem um impacto importante na sociedade, o planeamento fiscal agressivo pode ser considerado contrário aos princípios da responsabilidade social das empresas⁶⁷.

As Diretivas da União Europeia sobre troca automática de informações fiscais 2014/107, de 9 de dezembro e 2015/2376, de 8 de dezembro, seguidas das Diretivas 2016/1164/UE, de 12 de julho, bem como a Diretiva 2018/822, de 25 de maio, cada uma na sua medida remeteram ao reforço de coordenar ações no plano interno, todas a referir-se ao fenómeno do planeamento fiscal agressivo.

CALDAS cita as posições terminológicas assentes na doutrina, cuja redução de impostos pode consubstanciar atos de evasão fiscal (*contra legem*), que alguns chamam de fraude, de elisão fiscal (*extra legem*) e planeamento fiscal (*intra e secundum legem*), reiterando que «é no limbo dos atos *extra* e *intra legem* que se poderá encontrar o planeamento fiscal agressivo» e em resumo, explica que este último se passa no âmbito da legalidade e, portanto, as violações diretas à lei não interessam ao tema ⁶⁸.

⁶⁵ DOURADO, Ana Paula (2015) – **Direito Fiscal. Lições**. Coimbra: Almedina. p. 255.

⁶⁶ DOURADO, Ana Paula (2017) – **Governança Fiscal Global**. Coimbra: Almedina. págs. 55-56.

⁶⁷ COMISSÃO EUROPEIA (2012) – Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho. Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais. Bruxelas, 6.12.2012 COM (2012) 722. [Em linha]. [Consult. 20 jun. 2019]. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_pt.pdf p. 6-7

⁶⁸ CALDAS, Marta (2018) - **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Coimbra: Almedina. págs. 23/24.

Como não há unanimidade na doutrina sobre como deve ser classificado o planeamento fiscal agressivo, para o efeito desse trabalho, que tem o objetivo de apreciar como este fenómeno foi e está inserido no sistema português, tem-se que a LGT faz menção aos termos «evasão fiscal» e «fraude fiscal» de modo independente, quando o seu Art. 64.º B faz referência reiterada ao «combate à fraude e à evasão fiscal». Tratam-se de crimes fiscais a sofrerem as sanções penais de prisão e multa que, a rigor, não deveriam constar na discussão acerca do planeamento fiscal, ato este que pressupõe o exercício do direito da gestão fiscal do contribuinte.

Já os comportamentos que visem à minimização das obrigações fiscais, mas que não estejam tipificados como crime, podem sofrer duas consequências.

A primeira delas é a de que estejam inseridos no exercício do direito à racionalidade económica do contribuinte, e, portanto, não mereçam receber nenhum tipo de restrição por parte da AF. Este comportamento é o que pode ser chamado de «planeamento fiscal legítimo», ou «planeamento fiscal em sentido estrito», não devem, em princípio, estar sujeitos à reprovação por parte da administração fiscal.

Tanto o comportamento ilícito quanto o lícito buscaram a diminuição da carga fiscal mas conduziram o contribuinte a obter dois resultados completamente opostos: no primeiro mereceu ser sancionado pela legislação e no segundo nenhuma atitude por parte do fisco.

Mas esse comportamento não ilícito, embora tenha sido realizado de acordo com as leis fiscais, pode ter atingido uma finalidade não querida pelo direito fiscal. Apesar de aparentemente adequado à legislação fiscal, de forma explícita ou implícita, pode não estar de acordo com o espírito da lei, ou pode estar em desacordo com uma norma não fiscal, portanto, encontra uma barreira para a produção da sua eficácia.

Esta é a segunda consequência que o ato não configurado como ilícito pode sofrer: por tratar-se de um comportamento de risco, pode ser enquadrado numa limitação prevista nas cláusulas abusivas (específicas ou gerais) cuja sanção será a sua invalidação. Esses tipos de planeamentos são chamados de elisivos. A dificuldade dessas classificações está relacionada ao facto de que a sua avaliação deve ser casuística, sendo apreciado cada passo do mecanismo realizado.

Esse tipo de planeamento fiscal, no entanto, pode estar no radar dos poderes fiscais internacionais, tendo sido apelidado de planeamento fiscal «agressivo», em novas diretrizes internacionais que visaram o combate à evasão e à fraude fiscais.

Assim, o planeamento fiscal agressivo representa a forma conceitual como as recomendações internacionais passaram a designar essas estruturas criadas com a finalidade de minimizar ou reduzir a carga fiscal, mas que se entrelaçam com o conceito de planeamento fiscal abusivo. Na sua caracterização, não apenas coíbem práticas já consideradas abusivas pelas legislações nacionais, ou até mesmo por recomendações internacionais, mas visam combater – conjuntamente – a evasão fiscal no sentido amplo.

Capítulo II - Princípios da fiscalidade internacional e interna relevantes

2.1 A globalização e a aplicação de *soft law* na fiscalidade internacional

GIDDENS já mostrava preocupação com a modernidade globalizadora. Sobre o tema, afirmou que com o alargamento do conhecimento, houve a geração de novas formas de riscos, não havendo ainda experiências para saber como enfrentá-los⁶⁹.

A globalização económico-capitalista, tecnológica e ecológica trouxe, segundo DENNINGER, uma «desordem global do direito». Aponta ainda este autor para a existência de uma especialização setorial da comunidade científica - a que chama de globalização científica - baseada numa redefinição da relação entre a ciência e a política, desencadeada por um assessoramento científico na política vinculada a uma pretensão de bem comum e de justiça⁷⁰.

Na esteira dessas novas perceções do mundo, BECK, ainda em 1999, já advertia que «as crises económicas são tão antigas como os próprios mercados», e que estando estes mais «liberalizados» e «globais», a possibilidade de uma «catástrofe financeira mundial» nos moldes da ocorrida em 1929 não poderia ser excluída. E confirmou-se estar com razão o autor, quando em 2007, originou nos Estados Unidos da América uma grande crise que atingiu os planos económico, financeiro, social e político de forma global, com consequências na Europa.

Segundo BECK, os «efeitos físicos externos» dos «riscos financeiros» têm-se tornado socialmente relevantes, afetando diretamente a «estrutura social», a economia e a garantia de solvência e que «o impacto dos riscos financeiros» se mostra muito mais «mediatizado através de outras estruturas sociais» do que os riscos ecológicos e físicos globais. «Nenhum outro sistema funcional – refere o autor - teve um papel tão proeminente na modernidade como a economia mundial», representando, indubitavelmente, «uma fonte de risco central na sociedade de risco mundial»⁷¹.

⁶⁹ Cf. GIDDENS, Anthony (1994) – *Consecuencias de la modernidad*. Trad. RAMÓN, Ana Lizón., 1.ª ed., 1993, reimpresión., Madrid: Alianza Universidad. p. 164.165; e BECK, Ulrich (2015) – *Sociedade de Risco Mundial*. 1ª. ed., Lisboa: Edições 70. p. 228 A sociedade de risco mundial foi publicada, originalmente, em 1999, em 10 países.

⁷⁰ DENNINGER, Erhard (2004) – *Derecho en «Desorden» Global. Sobre los efectos de la Globalización*. In *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, Núm. 8, 2004. págs. 117-130. [Em linha]. [Consult. 10 Fev. 2017]. Disponível em <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1983619.pdf> p.120.

⁷¹ BECK, Ulrich (2015) – *Sociedade de Risco Mundial*. 1ª ed., Lisboa: Edições 70. págs. 365-366 A sociedade de risco mundial foi publicada, originalmente, em 1999, em 10 países.

Do ponto de vista das relações internacionais, a existência de conflitos entre jurisdições diferentes sempre levou à necessidade de criação de regras que se estendessem além das fronteiras soberanas. Vários momentos em que essas comunidades interagiram – entre si – para criar regras que tornassem possível a convivência.⁷²

A necessidade de normatização internacional alcançou um alto nível de evolução ao basear-se, como fonte de direito internacional, nas convenções internacionais, no costume e nos princípios gerais de direito e - de modo indireto – nas decisões judiciais e na doutrina, tal como previsto no art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça⁷³.

As incertezas e os riscos da globalização também são transportados para as relações de fiscalidade, gerando novas demandas a serem resolvidas pelos Poderes Públicos.

Na área tributária, com o aumento do comércio transfronteiriço, um problema que mereceu enfrentamento foi o da dupla tributação, fenómeno que ocorre quando há “[...duas ou mais tributações de um mesmo sujeito passivo em virtude da verificação, em dois ou mais Estados e face à mesma realidade, de idêntico pressuposto de tributação...]”⁷⁴. Este fenómeno dificultava o impulso das negociações comerciais, tendo o mesmo sido amenizado por normas internas que determinavam a exclusividade da tributação na jurisdição da situação do rendimento, depois evoluiu para a elaboração de tratados bilaterais entre os países interessados numa maior circulação dos negócios e, posteriormente, para a elaboração de instrumentos multilaterais.

Mas as questões que englobam mais de uma jurisdição não são de simples desembaraço. Conforme alerta XAVIER, a evasão fiscal internacional pode exprimir os atos

⁷² O primeiro tratado internacional conhecido se deu em 4000 a.C., na Mesopotâmia, entre Lagash e Ummah, regulando as fronteiras. Também, no séc. V a. C., Confúcio selou a Grande União, uma associação de Estados. Havia rudimentos da diplomacia nas lâminas de Tel-el-Amarna, que conduziavam imunidades especiais aos enviados reais, através do idioma comum (babilónico), reconhecendo norma de guerra. Na Grécia, face às constantes guerras entre cidades-Estados, já havia acordos de período de paz, como o tratado de Nícias, entre Esparta e Atenas, concluído em 431 a. C, que permitia prosperar o comércio entre eles. SOARES, Albino de Azevedo (1996) – **Lições de Direito Internacional Público**, 4ª. ed., reimpressão, Coimbra: Coimbra Editora. págs. 44-46.

⁷³ ESTATUTO da Corte Internacional de Justiça (1945) - **Nações Unidas**. [Consult. 25 Out. 2016]. Disponível em <https://nacoesunidas.org/carta/cij>. Ainda, BOS, Marten, critica a expressão fonte, porque, em rigor, estaria relacionada com o mero lugar onde se bebe não incluindo o local remoto de onde se origina a água, e “... [recomienda que se limite a aquellos lugares en que el Derecho surge a la superficie, de forma que la expresión “fuente del Derecho” se podría sustituir por “manifestación reconocida del Derecho”]. Apud GARCIA, Alberto Vega - **El soft law en la fiscalidad internacional**. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 2014. 630 f. *Tesi Doctoral*. [Em linha]. [Consulta em 25.2.2016]. Disponível em <http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/279394/talvg.pdf;jsessionid=D030F6C2E49FBE45B0BC8757DFAB429B.tdx1?sequence=1> p. 26

⁷⁴ PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada (2016) – **Direito Fiscal**, *op. cit.*, p. 204.

ilícitos «pelos quais o contribuinte viola deveres decorrentes de uma relação jurídica», ou pode englobar «a figura do *tax avoidance* ou elisão fiscal internacional, que se traduz na prática de atos lícitos» pelos quais evitam a aplicação de certo ordenamento jurídico. Há ainda o problema da dupla não tributação, que pode ocorrer independentemente de dois Estados estarem ou não ligados por tratados. Estando ligados por tratado, duas situações podem ocorrer: i - ambos declaram não tributar um rendimento ou capital, resultando que não há tributação nem na fonte nem na residência ou ii - ambos convencionam a competência exclusiva de um deles quanto a um certo rendimento e, quando neste não for tributado, por razões de ordem interna, não ocorre a exigência fiscal em nenhum deles⁷⁵.

A ideia de uma forma de regulação dessas situações foi objeto de debates havendo doutrina defensora de uma postura em que os Estados tenham a possibilidade de exercer sua soberania fiscal para formar um modelo tributário compatível com a estrutura de seus gastos públicos, que otimize o bem-estar dos seus contribuintes. Para tal, deve compatibilizar-se com a diversidade de jurisdições fiscais com diferentes tipos impositivos, distintos níveis de gastos públicos e diferentes composições de seus gastos. Por outro lado, existe o direito do contribuinte eleger onde exercerá seu ofício, de acordo com o que melhor lhe aprouver. Assim, há quem defende a necessidade de uma harmonização e coordenação dos parâmetros fiscais a nível internacional, considerando nocivos os efeitos do deslocamento fiscal e dos fenómenos da dupla tributação, de forma a evitar distorções. Esta última posição tem vindo progressivamente a afirmar-se^{76/77}.

Um dos meios para enfrentar essa ausência de regulação tem sido fazer uso de instrumentos que, apesar de não possuírem conteúdo de norma impositiva e sancionadora, têm servido para atender a objetivos comuns em muitas matérias, inclusive no campo da fiscalidade.

⁷⁵ XAVIER, Alberto (2016) – **Direito Tributário Internacional**, *op. cit.*, p. 44-46.

⁷⁶ CONTRERAS NÚÑEZ, Mónica (2016) - ¿Es la cooperación reforzada una vía alternativa para avanzar en el proceso de armonización fiscal? In IV ENCUESTRO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (3.ª parte). Coordinadora: Cristina García-Herrera Blanco. **Instituto de Estudios Fiscales**. N.º. 15. p. 39-48 ISSN 1578-0244. [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2017] Disponível em https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_15.pdf

⁷⁷ Sobre a criação de instrumentos de cooperação internacional: «[...] *las presiones sociales y recaudatorias, el nacimiento de una conciencia cívica universal en materia de tributos y, especialmente, el principio de sostenibilidad de los presupuestos públicos va, lentamente, creando instrumentos de cooperación internacional tributaria, los únicos que, de forma pragmática, permiten la lucha contra cualquier fórmula de elusión y evasión fiscal internacionales*». In CARBAJO VASCO, Domingo (2015) - *Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional*. **Ekonomiaz: Revista vasca de economía**. N.º. 88. p. 146-175. ISSN 0213-3865 [Consult. 17 Mar. 2017]. Disponível em <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5295700>. p. 173.

A expressão *soft law*⁷⁸ é criticada por imprecisão conceitual, sendo-lhe negada, por parte da doutrina, o caráter de fonte jurídica. Isso não impediu, porém, de servir como uma resposta adequada em muitas demandas na ausência de texto normativo tradicional. Sua utilização tem sido forte no âmbito internacional, basta pensar nas recomendações da Organização Mundial de Saúde, no uso dos INCOTERMS nas relações comerciais transnacionais, assim como nos instrumentos produzidos pela Organização Mundial do Trabalho em muitas das regulações da atividade financeira criadas pelo Comité de Supervisão Bancária de Basileia, nas regulações do Banco Mundial, em documentos do Fundo Monetário Internacional, sem falar dos muitos instrumentos de proteção de direitos humanos oriundos das Nações Unidas. Na área fiscal, as recomendações da OCDE e da União Europeia têm sido bastante utilizadas.

O *soft law* distingue-se dos tratados visto que tais instrumentos não seguem os ritos de confecção deste. Também distingue-se do costume (embora possa indicar a sua formalização), uma vez que o costume é fonte que necessita ser provada. Tal exigência não é aplicada ao instrumento de *soft law*. Outra característica que lhe é inerente é o grau de cogência relativo, cuja flexibilidade não é encontrada nos tratados, nos costumes ou nos princípios gerais do direito internacional⁷⁹.

Várias são as razões apontadas pela doutrina para justificar o uso do direito flexível para regular assuntos de interesse internacional, como a impossibilidade de estabelecer condutas comuns, as vedações previstas nos sistemas jurídicos domésticos, dentre outros, inclusive a utilização desses instrumentos de *soft law* como preparação para a concretização de futuras normas internacionais. Em muitos casos, serve como um plano de pressão política para impelir jurisdições a incluírem em seus ordenamentos algumas condutas de interesse global⁸⁰.

⁷⁸ Segundo DUPUY, o termo em inglês foi utilizado pelo Lord McNair Apud MAZUELOS BELLIDO, Ángeles – ¿Soft Law: ¿Mucho ruido y pocas nueces? In **Revista Electrónica de Estudios Internacionales**. N.º 8, Diciembre, 2004. [Em linha]. [Consult. 25 Out. 2016]. Disponível em <http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces> p. 1. p. 1.)

⁷⁹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (2003) – **O soft law como fonte formal do direito internacional público. Iusgentium** [Em linha]. 21 p. [Consult. 25 Out. 2016]. Disponível em <http://iusgentium.ufsc.br/wp-content/uploads/2014/11/o-soft-law-como-fonte-formal-do-dip.pdf> p. 5-6.

⁸⁰ ABBOT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan (2000) – **Hard and Soft Law in International Governance** (2000). **International Organization**. Págs. 421-456. [Em linha]. [Consult. 29 Jul. 2016]. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=1402966>.

2.2 A assistência mútua e a transparência em matéria fiscal na OCDE e o Projeto BEPS

Uma vasta gama de documentação foi elaborada, ao longo dos anos (como as recomendações e diretrizes que visaram enfrentar os problemas da concorrência fiscal prejudicial, da evasão fiscal e da dupla tributação), que não tem origem em norma no sentido tradicional. Apesar de tais documentações não serem normas, no sentido técnico, serviram de regulação com uma certa força impositiva no âmbito internacional. Um exemplo clássico, é o modelo de Convenção sobre Dupla Tributação, criado em 1963, pela OCDE, que serviu de base para a elaboração de muitos tratados bilaterais.

Os Modelos de convenção oriundos da OCDE, bem assim os comentários que os acompanham, com orientações técnicas e interpretativas, não representam efetivamente uma convenção devidamente assinada, pelo que, a utilização desses instrumentos tem sido considerada pela doutrina como mecanismos de direito flexível.

Verifica-se que convenções assumiram um papel de relevo no rol das fontes tradicionais do Direito Tributário Internacional, conforme prevêem os artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena⁸¹, ao preconizarem o princípio do *pacta sunt servanda* e impedirem que as partes invoquem as disposições do seu direito interno para justificar o incumprimento de um tratado.

Sobre o citado modelo da Convenção sobre Dupla Tributação⁸² de 1963 (com revisões posteriores)⁸³, este deu origem a muitos acordos para inibir a dupla tributação firmados após a Segunda Guerra Mundial, mas logo depois foram surgindo outros instrumentos que também visaram evitar a concorrência fiscal nociva e a evasão fiscal, tendo a ONU e a OCDE

⁸¹ DECRETO-Lei n.º 48295/1968, de 27 de março - Aprova para adesão a Convenção sobre Relações Diplomáticas, celebrada em Viena em 18 de Abril de 1961. Diário do Governo n.º 74/1968, Série I. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 20 jun. 2019]. <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/234966/details/maximized>

⁸² Para o professor norte-americano ROSEMBLOOM, as Convenções sobre Dupla Tributação são uma importante fonte de Direito Tributário Internacional, relevante para a uniformidade da fiscalidade internacional. Para AVI-YONAH, a interação dos sistemas tributários nacionais, devido à internacionalização da economia, influencia a própria configuração dos impostos de cada Estado, no sentido de respeitarem princípios de fiscalidade internacional já absorvidos por vários deles. *Apud* CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel (2002) - Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario? Anuario da Faculdade de Dereito da Universidade da Coruña. 2002, 6: 179-209. ISSN: 1138-039X 1138-039X. [Em linha]. 179-209. [Consult. 26 Out. 2016]. Disponível em <https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/2156/AD-6-8.pdf?sequence=1&isAllowed=y> p. 199-200.

⁸³ *Apud* XAVIER, Alberto (2016) – **Direito Tributário Internacional**, *op. cit.* p. 99.

contribuído no sentido de instituir modelos que serviram de molde para as negociações dessas condições^{84/85}.

Para além da questão da dupla tributação, com relação ao tema do presente trabalho, a falta de transparência de dados internacionais já era preocupação expressada na Convenção Modelo para evitar a dupla tributação da OCDE, na qual foi incluída uma cláusula de troca de informações fiscais, em seu artigo 26.º. O texto atualizado⁸⁶ mantém até hoje a previsão de troca de informações e é utilizado como parâmetro em inúmeros acordos firmados bilateralmente inclusive por Portugal⁸⁷.

Acerca da transparência e da troca de informações no âmbito internacional, o Conselho da Europa e a OCDE protagonizaram a elaboração da Convenção relativa à Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, em 1988, caracterizada por seu conteúdo vinculante, mas que teve pouca adesão na altura em que foi elaborada. Foi aberta à assinatura em janeiro de 1988, mas até 1996, apenas 9 (nove) países haviam aderido à mesma (veja-se que, Portugal, por exemplo, somente aderiu à Convenção de 1988, em 2010, a Espanha, em 2009 e a Grécia, apenas em 2012)⁸⁸.

A Convenção de 1988 teve grande influência na evolução da assistência mútua administrativa em matéria fiscal, sendo impulsionada pelo Fórum Global, da OCDE, sobre transparência e troca de informações, realizado em 2008⁸⁹.

⁸⁴ O oposto da dupla tributação, caracterizada por um conflito positivo de normas, é a dupla não-tributação, que representa justamente o conflito negativo da imposição tributária. Na prática, essa não-tributação tanto pode decorrer da inexistência de tratados tributários entre dois ou mais Estados, como pode acontecer por esses mesmos Estados disciplinarem regras convencionais propositadamente nesse sentido.

⁸⁵ Em tabela atualizada em maio de 2019, consta que Portugal celebrou 77 convenções para evitar a dupla tributação. In TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADAS POR PORTUGAL. **Portal das Finanças**. [Em linha]. [Consult. 20 Set. 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabela_s_doclib/Documents/Tabela_CDT_2019.pdf

⁸⁶ OCDE (2000-2005) – Convenção Modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património. **Portal das Finanças**. [Em linha]. [Consult. 10 Mar. 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabela_s_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf

⁸⁷ A lista de acordos firmados é constantemente alterada por novos acordos. In **Portal das Finanças** - [Em linha]. [Consult. 10 Mar. 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabela_s_doclib/Documents/Tabela_CDT_2019.pdf

⁸⁸ *Apud* OCDE (2017) - *Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matter*. 9 JUNE 2017. OCDE. [Em linha]. [Consult. 5 Jul. 2019]. Disponível em http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/Status_of_convention.pdf

⁸⁹ OCDE (2011) - Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal. OCDE. [Em linha]. [Consult. 3 Ago. 2016]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>

Quanto à redação original, a Convenção de 1988 não era suficiente para enfrentar o problema da falta de transparência. Previa que a assistência em matéria fiscal estaria sujeita às restrições do direito interno, além de não prever a troca de informações bancárias e restringia a adesão apenas aos membros da OCDE e do Conselho Europeu.

Em 2010, foi atualizada através do Protocolo de Alteração à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, para alargar a adesão a países que não fossem membros da OCDE ou do Conselho da Europa.

Essa Convenção relativa à Assistência Mútua Administrativa, em Matéria Fiscal, foi revista, em 2011, passando a prever três formas de troca de informação: por solicitação, automática ou espontânea. Previa, assim, outras formas de assistência em matéria fiscal, como o apoio em medidas de conservação e serviço de documentação e inspeções fiscais simultâneas. Todo o escopo da assistência mútua visou facilitar a cooperação e a transparência fiscal internacionais para coibir elisão ou evasão fiscal bem como crimes financeiros graves.

Especialmente sobre o combate à dupla tributação, já em 1998, a OCDE publicou um relatório sobre práticas prejudiciais ligadas à concorrência, ao evidenciar a necessidade de um acordo coletivo para preservar as soberanias fiscais⁹⁰.

Tal relatório «enumerou um conjunto de princípios diretores e de 19 recomendações (que, por definição, integram o domínio do *soft law*) para combater os aspetos prejudiciais da concorrência fiscal, conjunto esse que se dirige não só aos países membros mas também desejavelmente a países não membros e criou um Fórum relativo às Práticas Fiscais Prejudiciais para monitorizar o desenvolvimento dos trabalhos»⁹¹.

A questão da transparência e do intercâmbio de informações fiscais também foi destaque do Fórum Global (realizado desde 2000), que, sob solicitação do G-20, foi reestruturado na sua edição de 2009. A Reunião do Fórum sobre Administração Tributária, em

⁹⁰ OECD (1998) - *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. Paris: **OECD Publishing**. <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>. 84 p. [Em linha]. [Consult. 19 Out. 2019]. Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page80

⁹¹ SANTOS, António Carlos dos (2016) - O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo”. In **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. 1, Ano VIII, 15. p. 179-216. [Em linha]. [Consult. 05 Dez. 2018]. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/revista-de-financ3a7as-i.pdf>

Seul, em 2006, apresentou estudos sobre práticas fiscais agressivas por empresas multinacionais.

Outra experiência que merece ser destacada é a do instrumento, criado em 2010, por iniciativa dos Estados Unidos, com o objetivo de reforçar a troca de informações financeiras e fiscais dos seus cidadãos (e residentes) localizados além das fronteiras americanas⁹², o denominado FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), assinado por Portugal em 2015⁹³.

O próprio *Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure*, de 2011, foi uma ação emanada da OCDE sobre conformidade tributária⁹⁴.

Desde 2012 que o G-20 advoga pela necessidade de mais estudos, a deixar claro que o fenómeno da erosão da base tributária e da transferência dos lucros prejudica os países industrializados, bem como os emergentes, e os países ainda em desenvolvimento. Em síntese, o relatório da OCDE sobre o combate à Erosão da Base Tributária e a Transferência de lucros, de 2013, elenca os seguintes problemas: discrepâncias internacionais na classificação da entidades e dos instrumentos, aplicação de princípios que constam em tratados sobre lucros decorrentes do comércio digital, tratamento fiscal de financiamentos e outras transações intragrupo, preços de transferências, eficácia das medidas de combate à sonegação e a existência de regimes preferências prejudiciais⁹⁵.

Assim, sob impulso do G20, a OCDE apresentou o Plano de Ação de combate à *Base Erosion and Profit Shifting* (conhecido como BEPS), cujo relatório, datado de 2015, apontou que as perdas decorreriam de diversas causas, incluindo-se, entre elas, as estratégias de planeamento fiscal agressivo (ou abusivo) arquitetadas por empresas multinacionais – orquestradas com alto nível de sofisticação – as quais, por expandirem-se geograficamente para

⁹² O Acordo FATCA foi assinado por Portugal, em 6 de agosto de 2015, aprovado pela Resolução n.º 183/2016 da Assembleia da República. **Diário da República Eletrónico**. Diário da República n.º 150/2016, Série I de 2016-08-05, Páginas 2632 – 2674. [Em linha]. [Consult. 3 Ago. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/75105953/details/normal?l=1> e ratificado pelo Decreto n.º 53/2016 do Presidente da República - **Diário da República Eletrónico**. Diário da República n.º 150/2016, Série I de 2016-08-05, Páginas 2623 – 2623. [Em linha]. [Consult. 3 Ago. 2019]. Disponível em <https://data.dre.pt/eli/decpresrep/53/2016/08/05/p/dre/pt/html>

⁹³ AVISO N.º 101/2016 - Negócios Estrangeiros – **Diário da República Eletrónico**. Diário da República n.º 175/2016, Série I de 2016-09-12, Páginas:3153 – 3154. [Em linha]. [Consult. 3 Ago. 2019]. Disponível em <https://data.dre.pt/eli/av/101/2016/09/12/p/dre/pt/html>

⁹⁴ OCDE (2011) - *Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure report on disclosure initiatives*. [Em linha]. Fev. 2011. [Consult. 10 Jan. 2019]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>

⁹⁵ OCDE (2013) – Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros. **OECD Publishing**. [Em linha]. [Consult. 20 Jun. 2019]. ISBN 978-92-64-20123. Disponível em <https://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt> p. 9-52.

além fronteira, tornam as administrações fiscais de cada país insuficientemente capazes de fiscalizá-las a contento.

A principal característica dos quinze planos de ação engendrados nesse projeto centra-se – indubitavelmente – no poder multicolaborativo que ora se obteve através de um significativo universo de países envolvidos, dando ensejo a uma verdadeira tarefa internacional, no sentido de dar resposta à problemática da erosão das bases tributáveis. O trabalho foi desenvolvido por órgãos técnicos dos países, aliados a organizações fiscais regionais, como o FMI, o Banco Mundial, as Nações Unidas, bem assim, representantes de empresas privadas e da sociedade civil⁹⁶.

Dentre as inúmeras frentes de embate inventariadas pelo projeto elege-se a ação n.º 12 (*Mandatory Disclosure Rules*) que visa atenuar a carência de informações que atinge as administrações fiscais quanto às operações de alta complexidade engendradas no âmbito de mais de uma jurisdição fiscal. A ideia é clara no sentido de que quanto mais se obtiver acesso às informações e detalhes das operações – de modo antecipado – mais célere e eficaz se efetivará a sua averiguação no tocante aos requisitos legais. Leva-se em consideração que as despesas que se teria para buscar essas informações sobre as operações poderiam ser direcionadas para outros fins como para investimento na melhoria da qualidade da própria técnica fiscal. A probabilidade de eficácia da medida foi reconhecida pelo citado Relatório⁹⁷ divulgado em 2015, do Projeto BEPS, o qual menciona que o mero anúncio da instituição do sistema de declaração usou um desincentivo à implementação dos planeamentos fiscais agressivos. Dá-se, assim, relevo ao elemento dissuasivo para impedir as novas artimanhas de fuga fiscal dos operadores económicos.

Em nota informativa datada de março de 2016, divulgando o interesse na inclusão do maior número possível de interessados, a OCDE destacou que foram criados grupos de trabalho

⁹⁶ OCDE (2013) – Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros. *ibid.*

⁹⁷ OCDE (2016) - *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, *op. cit.*, p. 8.

para auxiliar o Comitê de Assuntos Fiscais no intuito de levar a cabo o plano de ação BEPS, sendo o Grupo de n.º 11⁹⁸ o responsável pelo estudo relativo ao planeamento fiscal agressivo⁹⁹.

Em 2017, a Declaração de Bari, a partir da reunião dos Ministros das Finanças integrantes do G7, instou a OCDE a instituir modelo de regras para divulgação obrigatória, inspiradas na Ação 12 da BEPS, relativas à evasão advinda de esquemas opacos de *offshore*, adotadas pelo seu Comitê de Assuntos Fiscais, em 2018¹⁰⁰.

2.3 A situação da fiscalidade na União Europeia

2.3.1 Enquadramento: Direito fiscal próprio e Direito interestadual

O direito europeu derivado vinculativo constitui-se por meio de atos unilaterais com conteúdo normativo emanados das instituições comunitárias e devidamente adotados em conformidade com os tratados.

As diretivas vinculam o Estado membro destinatário quanto ao resultado que se pretende alcançar, mas deixa às instâncias nacionais o poder de disciplinar a forma e os meios de efetivá-la, quando da necessária transposição para o respetivo direito interno. Os regulamentos possuem alcance geral e são diretamente aplicáveis no direito interno de cada Estado Membro. As decisões emanadas têm conteúdo obrigatório para o Estado-Membro mas são limitadas aos seus destinatários¹⁰¹.

⁹⁸ O Grupo engloba as ações 2 (neutralizações dos efeitos dos mecanismos híbridos), 3 (reforço da normativa CFC), 4 (limitação da erosão da base oponible), Cf. OCDE (2016) - **Nota informativa. El marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS**. [Em linha]. Anexo 2, Março (2016). [Consult. 15 Ago. 2016]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/nota-informativa-marco-inclusivo-para-la-implementacion-del-proyecto-beps.pdf> p. 13

⁹⁹ OCDE (2016) - **Nota informativa. El marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS**. *ibid.*, p. 13.

¹⁰⁰ OCDE (2018) - Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures. OECD, Paris. [Em linha]. [Consult. 20 Ago. 2019]. Disponível em www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf

¹⁰¹ Art. 288.º do TRATADO sobre o funcionamento da União Europeia (versão consolidada). **Jornal Oficial da União Europeia**. C 326/47-390. Eur-Lex. [Em linha]. [Consult. 10 Mar. 2017]. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=pt>

Quanto à transposição das diretivas para a ordem jurídica interna, a CRP determina que pode ser realizada através de lei, decreto-lei ou decreto legislativo regional¹⁰².

No contexto da União Europeia, especialmente em relação à fiscalidade direta e às pessoas coletivas, foi aprovado, em 1977, o Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, que pretendeu «combater as medidas fiscais prejudiciais, abrangendo as disposições legislativas, regulamentares e as práticas de natureza administrativas que tenham ou sejam susceptíveis de ter uma incidência sensível na localização das actividades económicas no seio do espaço comunitário»¹⁰³. Este instrumento representa uma tentativa de harmonização informal da tributação direta. Citado Código, “[...] apesar do nome e da sua estrutura, é um acordo político, insuscetível de ser invocado como fonte de obrigações jurídicas junto ao Tribunal de Justiça. Integra o campo do chamado direito flexível e é monitorizado por um grupo *ad hoc*, Grupo “Código de Conduta”¹⁰⁴.

Mas a utilização desses instrumentos de *soft law* na União Europeia não é bem vista pelo Parlamento Europeu, como se pode deduzir na sua Resolução de 4 de Setembro de 2007, conforme abaixo transcrito parcialmente:

“[...] Considerando que, quando a Comunidade goza de competência legislativa, mas falta vontade política para aprovar legislação, a utilização de instrumentos de *soft law* é passível de contornar os órgãos legislativos realmente competentes, pode menosprezar os princípios da democracia e do Estado de direito, nos termos do artigo 6º do Tratado UE, bem como os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade nos termos do artigo 5º do Tratado CE, e resultar numa actuação *ultra vires* por parte da Comissão,

Y. Considerando que o recurso aos instrumentos de *soft law* tende igualmente a criar a percepção pública de uma "superburocracia" sem legitimidade democrática, não apenas distante dos cidadãos, mas também hostil aos mesmos, disposta a alcançar compromissos com representantes de interesses poderosos no quadro de negociações que não são nem transparentes, nem compreensíveis para os cidadãos, e considerando que tal pode também suscitar expectativas legítimas por parte de terceiros afectados (os consumidores, por exemplo), que não têm qualquer modo de se defenderem em justiça de actos que podem produzir efeitos jurídicos adversos para si,

Z. Considerando que a agenda "Legislar Melhor" não deve ser subvertida, de modo que permita ao executivo comunitário legislar efectivamente mediante instrumentos de *soft law*, minando assim potencialmente a ordem jurídica comunitária e evitando o envolvimento do Parlamento democraticamente eleito e o controlo jurídico pelo Tribunal de Justiça, além de privar os cidadãos de vias de recurso,

AA. Considerando que não está previsto nenhum procedimento para que o Parlamento seja consultado sobre a proposta utilização de instrumentos de *soft law*, tais como as recomendações e das comunicações interpretativas,

1. Entende que, no contexto da Comunidade, o recurso aos instrumentos de *soft law* constitui, na maioria dos casos, um procedimento ambíguo e ineficaz, susceptível de

¹⁰² Art. 112.º n.º 8, da CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, *op. cit.*

¹⁰³ XAVIER, Alberto (2016) – **Direito Tributário Internacional**, *op. cit.*, págs. 364-365.

¹⁰⁴ SANTOS, António Carlos dos (2016) - O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo”, *op. cit.*

produzir um efeito negativo sobre a legislação comunitária e o equilíbrio institucional, devendo ser utilizado com precaução, inclusivamente nos casos previstos pelo Tratado. [...]”¹⁰⁵

Ao tratar da esfera tributária, na União Europeia, o Direito Comunitário costuma ser dividido em Direito Tributário próprio e Direito Tributário interestadual, sendo o próprio aquele que refere à titularidade que a União possui de exercer sua competência normativa tributária e respetiva atividade administrativa perante os Estados Membros. No que tange a recursos próprios identificam-se dois grupos, sendo exemplo do primeiro grupo o imposto sobre vencimentos e emolumentos e salários dos seus funcionários e do segundo grupo os direitos aduaneiros previstos na pauta aduaneira comum.

Além destes, a Comunidade ainda detém o «direito de participação no IVA (imposto sobre o valor acrescentado) dos Estados-membros, aos quais pertence, porém, o poder normativo, a titularidade e a administração do tributo, ficando posteriormente obrigados a transferir os recursos»¹⁰⁶. Essa competência tributária própria, porém, é criticada por não se referir à relação tributária entre mais de um ordenamento de Estado-membro, razão pela qual MÖSSNER aduz que não se trata de um Direito Internacional¹⁰⁷.

Doutra sorte, o Direito Tributário interestadual deve ser compreendido a partir de um princípio extra-fiscal, previsto no art. 18.º, do TFUE, o qual proíbe, com relação às pessoas, «toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade» sendo que o Parlamento Europeu e o Conselho «podem adotar normas destinada a proibir essa discriminação»¹⁰⁸.

Essa regra que traduz o princípio da não discriminação, prevista no art. 110.º do TFUE, proíbe também que os Estados-Membros façam incidir, direta ou indiretamente, imposições internas – de qualquer natureza - superiores àsquelas referentes aos seus produtos nacionais com os quais possuam similitude¹⁰⁹.

Além da vedação da não-discriminação em razão da nacionalidade, acresce, ainda, como limite à fiscalidade dos EM, a liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-

¹⁰⁵ PARLAMENTO EUROPEU (2007) - Resolução do Parlamento Europeu, de 4 de Setembro, sobre as implicações institucionais e jurídicas da utilização de instrumentos jurídicos não vinculativos ("soft law") (2007/2028(INI). [Em linha]. [Consult. 26 Out. 2016]. Disponível em <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2007-0366+0+DOC+XML+V0//PT>

¹⁰⁶ XAVIER, Alberto (2016) – **Direito tributário internacional**, *op. cit.*, págs. 210-212

¹⁰⁷ *ibid.*

¹⁰⁸ TRATADO sobre o funcionamento da União Europeia (versão consolidada), *op. cit.*

¹⁰⁹ TRATADO sobre o funcionamento da União Europeia, *ibid.*

Membro no território de outro Estado-Membro, disposta no art. 49.º do TFUE, a qual compreende a gestão de empresas e de sociedades¹¹⁰.

O ponto crucial sobre o direito fiscal no âmbito da União Europeia consiste na intenção de criar um sistema harmónico, tanto no que se refere à fiscalidade direta quanto à indireta. No primeiro caso a integração mostra-se tímida, perante as dificuldades em se estabelecer uma harmonização positiva através de regras comuns e obrigatórias, acabou por se desenvolver uma espécie de harmonização fiscal negativa, por parte do TJUE, o qual em diversos momentos vai desconsiderando os sistemas fiscais nacionais que agem em dissonância com os princípios da Comunidade. Assim, «harmonização fiscal representa a solução racional de compromisso entre a necessidade de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados membros e a salvaguarda da autonomia destes em sede da sua competência legislativa ou jurisdicional»¹¹¹.

Já no que tange à fiscalidade indireta, o maior desenvolvimento em harmonização concretizou-se na exigência de um imposto geral sobre o consumo, o IVA, para todos os Estados-Membros, cuja taxa normal mínima foi estabelecida em 15%.

Um dos problemas que comprometem a evolução dessa regulação comum na área fiscal encontra-se na exigibilidade da unanimidade prevista no artigo 113.º do TFUE, para «as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos» e «na medida que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência».

Por outro lado, a regra do art. 115.º do TFUE, que autoriza a adoção de diretivas para aproximação de disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros, apesar de referir especificamente que as normas tenham incidência indireta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno, é utilizada como fundamento para proposta de legislação no domínio da fiscalidade direta. Isso é possível, «desde que tenha por finalidade corrigir as incoerências existentes no funcionamento do mercado interno» bem como que tal implique «que as medidas da UE abranjam exclusivamente situações transfronteiras». No entendimento proposto pelo Conselho, no caso das atividades dos intermediários relacionados aos planeamentos fiscais agressivos transfronteiriços, a erosão causada tanto pelas

¹¹⁰TRATADO sobre o funcionamento da União Europeia, *ibid.*

¹¹¹ C.f. NABAIS, José Casalta (2018) – **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**, *op. cit.* p. 94.

transferências de lucros quanto pela concorrência fiscal desleal gera distorções no mercado a justificar a harmonização ¹¹².

Por reconhecer a necessidade de melhorar a cooperação administrativa entre os Estados a União Europeia tem feito evoluir intensamente nos últimos tempos, esta matéria, acompanhando as sugestões internacionais. A Diretiva 2011/16/EU revogou a Diretiva 77/799/CEE, incluindo as trocas de informação fiscais através das modalidades a pedido, obrigatória e espontânea¹¹³, tendo esta Diretiva 2011/16/UE sido alterada pelas Diretivas 2014/107/UE¹¹⁴, 2015/849/UE, 2015/2376/UE, 2016/881/UE e a 2016/2258/UE ainda aperfeiçoada para combater as perdas fiscais¹¹⁵.

Em 2012, a Comissão da União Europeia considerou a necessidade de partilha equitativa da carga fiscal pois em razão do uso de montagens complexas, por vezes artificiais, pelos agentes económicos, aproveitando-se de disparidade das legislações nacionais, pode ocorrer a transferência da matéria coletável para jurisdição diversa, levando que surjam planeamentos fiscais agressivos contrários ao princípio da responsabilidade social das empresas. Recomendou que os Estados-Membros atuassem de forma conjunta e eficaz, incluindo a introdução de uma cláusula nas convenções sobre dupla tributação que combatesse a dupla não tributação e promovesse a criação de uma norma geral antiabuso¹¹⁶.

¹¹² COMISSÃO EUROPEIA (2017) – **Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiras a comunicar**. Bruxelas, 21.6. 2017/0138. {SWD(2017) 236 final} {SWD(2017) 237 final} [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2019]. Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/PT/COM-2017-335-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF> e https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:638f0a5d-568f-11e7-a5ca-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF p. 6

¹¹³ DIRETIVA 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011. **Jornal Oficial da União Europeia**. L 64/1, 11.3.2011. [Em linha]. [Consult. 27 Dez. 2018]. Disponível em <https://publications.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/9c0b4723-7e53-4595-9fa7-1b78e5ddf337/language-pt>

¹¹⁴ Em 2014, foi criada a Norma Comum de Comunicação para prestação de informações sobre contas financeiras no âmbito da UE que entrou em vigor em 2016. Em 2015, foi aperfeiçoada a troca de informações automática sobre decisões fiscais e em 2016 essas trocas sobre empresas multinacionais foram reguladas através da declaração por país, e em 2016 foi instituída a obrigação de os Estados-Membros darem às AF acesso aos procedimentos de diligência devida sobre a clientela das instituições financeiras.

¹¹⁵ DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, de 25 de maio de 2018. **Jornal Oficial da União Europeia**. L 139/1 a L 139/13, 5.6.2018. [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2019]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822>

¹¹⁶ COMISSÃO EUROPEIA (2012) – Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho. Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais. *op. cit.*

SANTOS ressalta que apesar de se tratar de *Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e evasão fiscais*, o texto abrange a melhoria de instrumentos abordando a elisão fiscal¹¹⁷.

Em ato mais recente a Diretiva 2018/822/UE veio tratar especialmente quanto à instituição, pelos Estados-Membros, da obrigatoriedade da declaração quanto aos arranjos fiscais considerados agressivos, a qual será tratada adiante.

Em matéria fiscal, no âmbito da União Europeia, costuma-se fazer distinção entre coordenação, aproximação, harmonização e uniformização: a coordenação estaria ligada a uma cooperação por via política sem atos de legislação ou normativos, havendo contudo, quem considere que abrange também uma coordenação da legislação através de convenções ou diretivas. A aproximação é voltada para a formação de princípios comuns e regras buscando que os direitos internos se tornem similares mediante diretivas e convenções. A harmonização *tout court* busca soluções idênticas nas legislações nacionais e a uniformização passa pela eliminação total das disparidades, a exemplo do Código Aduaneiro Comunitário e suas Disposições de Aplicação¹¹⁸.

2.3.2 Princípios e liberdades fundamentais

A não discriminação em razão da nacionalidade, prevista no art. 18.º do TFUE, representa um princípio de ampla aplicação no direito comunitário também direcionado para o direito fiscal, complementado pelo art. 110.º do TFUE o qual prevê que:

«Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, **sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza**, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares».¹¹⁹

Veda-se, portanto, aos Estados-Membros, a utilização de distinções no tratamento fiscal entre os seus produtos (nacionais) e os produtos dos outros Estados-Membros. No que respeita aos monopólios estatais de natureza comercial, o art. 37.º do TFUE determina que «esteja assegurada a exclusão de toda e qualquer discriminação entre nacionais dos Estados-Membros,

¹¹⁷ SANTOS, António Carlos dos (2016) - O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo”, *op. cit.*, p. 199.

¹¹⁸ NABAIS, José Casalta (2018) – **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**, *op. cit.*, págs. 93-94.

¹¹⁹ TRATADO sobre o funcionamento da União Europeia, *op. cit.*

quanto às condições de abastecimento e de comercialização», conclamando esse princípio da não discriminação».

Outro obstáculo à discriminação no âmbito da União Europeia encontra-se previsto no 55.º do TFUE, segundo o qual «os Estados-Membros concederão aos nacionais dos outros Estados-Membros o **mesmo tratamento que aos seus próprios nacionais**, no que diz respeito à participação financeira daqueles no capital das sociedades».

Além da proibição da não discriminação outro princípio que prevalece no direito comunitário e merece destaque para a fiscalidade é o da liberdade de estabelecimento que interage com as demais liberdades asseguradas para configurar a execução dos negócios que regem o mercado intracomunitário.

As liberdades económicas fundamentais encontram-se garantidas pelo TFUE¹²⁰:

- liberdade de circulação de pessoas (art. 45.º n.º 2);
- liberdade de estabelecimento (art. 49.º);
- liberdade de prestação de serviços (art. 56.º e art. 62.º)
- liberdade de circulação de capitais (art. 63.º)

A liberdade de circulação de pessoas nacionais dos Estados Membros da UE inclui os trabalhadores assalariados sem nenhuma discriminação em razão da nacionalidade, com relação ao emprego, à remuneração correspondente e às demais condições de trabalho. Compreende o direito de residência para exercer as atividades. Essa liberdade não tem sido restrita apenas ao exercício de uma atividade de conteúdo económico, mas abrange o exercício de atividades por estudantes e reformados.

A liberdade de estabelecimento abrange o acesso às atividades não assalariadas, o seu exercício através da constituição e da gestão das empresas nas condições previstas na legislação de cada Estado-Membro para os nacionais, igualdade esta que vem sendo conformada pela jurisprudência do TJUE¹²¹.

¹²⁰ TRATADO sobre o funcionamento da União Europeia, *op. cit.*

¹²¹ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2018) – **Fiscalidade**. 6.ª ed. Coimbra: Almedina. p. 170-171.

A liberdade de estabelecimento engloba a constituição e a gestão de empresas e de sociedades, considerando as condições estabelecidas na legislação do país de estabelecimento que rege seus nacionais. Essa liberdade inclui a constituição de agências, sucursais e filiais¹²².

A liberdade de prestação de serviços permite que essa prestação de serviços seja efetuada a destinatários (entidades ou pessoas singulares) residentes em outro Estado Membro ainda que de forma temporária.

A liberdade de circulação de capitais está ligada ao exercício das liberdades acima citadas porque as remunerações complementam a concretização daquelas, sendo essencial que não haja restrição para o movimento de capitais e dos pagamentos quer entre os Estados Membros ou entre estes e países terceiros¹²³. Abrange a liberdade de conversão de moeda o que garante uma liberdade também perante o mercado internacional para além da União Europeia.

As liberdades no âmbito da UE também encontram abrigo na CDFUE dentre as quais podem ser citadas a liberdade profissional (art. 15.º), a liberdade de empresa (art. 16.º) que se somam aos direitos de propriedade (art. 17.º) e de não-discriminação em razão da nacionalidade (art. 21.º) assegurados no referido diploma¹²⁴.

As liberdades económicas expressamente previstas no direito comunitário aliam-se às demais liberdades, especialmente previstas na CRP, para formatar o direito dos contribuintes de como gerir a execução das atividades que desenvolvem.

Mas essas liberdades económicas, assim como nas legislações internas, não são absolutas, sendo permitido que haja limitações para atender às finalidades essenciais da União.

Vejam-se, por exemplo, as limitações quanto aos auxílios de Estado, previstos no art. 107.º, n.º 1, do TFUE, que qualificam como «incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que

¹²² *ibid.*, p.171.

¹²³ *ibid.*, p.171.

¹²⁴ CARTA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DA UNIAO EUROPEIA (2000) - **Jornal Oficial das Comunidades Europeias**. C 364/01-22, 18.12.2000. [Em linha] [Consult. 15 Nov. 2018]. Disponível em https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf

falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções»¹²⁵.

Quanto aos princípios aplicáveis em sede de fiscalidade, a neutralidade compele o Estado «a não provocar e a obstar que outros provoquem distorções na concorrência entre as empresas» e «tem expressão em muitos domínios do Direito da União Europeia» como nas disposições fiscais do TFUE mas também nas normas que disciplinam os auxílios de Estado, concedidos por via fiscal, o que significa que os benefícios fiscais somente são compatíveis com o direito europeu se não perturbarem o funcionamento do mercado comunitário europeu¹²⁶.

Desse modo, a neutralidade fiscal «é sempre relativa e nem sempre benéfica», sendo «um valor entre outros, sendo relevantes as finalidades extrafiscais dos impostos»¹²⁷.

O princípio da neutralidade encontra-se consagrado pelo TJUE sobretudo em sede de IVA, uma vez que o sistema comum relativo ao IVA garante «a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA»¹²⁸.

Inclusivamente, «segundo jurisprudência constante, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se as exigências materiais estiverem satisfeitas, mesmo que os sujeitos passivos tenham omitido certas exigências formais»¹²⁹ o que demonstra a solidez do princípio em sede de IVA no direito fiscal comunitário.

Sobre a relativização da neutralidade, segundo SANTOS a mesma traduz-se «por vezes, na simples verificação do facto de a neutralidade ser um objetivo nunca alcançado, dada a própria natureza do imposto», reconhecendo «de forma realista, nunca ter sido idealizado,

¹²⁵ TRATADO sobre o funcionamento da União Europeia, *op. cit.*

¹²⁶ NABAIS, José Casalta (2018) – **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**, *op. cit.*, págs. 56-57.

¹²⁷ SANTOS, António Carlos dos (2003) – **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. Coimbra: Almedina. p. 505.

¹²⁸ FERNLUND, C. G. REL. (2018) – Acórdão da Oitava Secção do Tribunal de Justiça da União Europeia. 3.07.2019. Processo C-316/18 (The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs contra The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge). **InfoCuria - Jurisprudência do Tribunal de Justiça** [Em linha]. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=neutralidade%2Bfiscal&docid=215765&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3013432#ctx1>

¹²⁹ ROSAS, A. rel. (2018) - Acórdão da Sétima Secção do Tribunal de Justiça da União Europeia. 12.09.2018. Processo C-69/17 (SIEMENS e Agencia de Administração Fiscal). **EUR-LEX Acesso ao Direito da União Europeia**. [Em linha]. [Consult. 15 Fev. 2019]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1554822644887&uri=CELEX:62016CJ0298>

ainda que de forma hipotética (menos ainda posto em prática), um imposto completamente neutro»¹³⁰.

Além da neutralidade outro princípio que norteia a fiscalidade na UE é o da proporcionalidade, o qual constitui um princípio geral do direito da União, evidenciado mediante os seus subprincípios, proporcionalidade em sentido estrito, necessidade e adequação, recebido no direito fiscal e aplicável conforme o Tribunal de Justiça da União Europeia conclamou em *Ampafrance e Sanofi*¹³¹ e no caso *Sosnowska*¹³², ambos relativos à discussão sobre IVA.

O princípio tem sido aplicado pelo TJUE com o objetivo de controlar as medidas anti-abusivas adotadas pelas legislações dos Estados-Membros os quais muitas vezes aplicam sanções fiscais excessivas aos contribuintes; mas também tem sido aplicado em sede de fiscalidade direta, apontando a doutrina como marco da sua aplicação o caso *Marks & Spencer*¹³³.

A proporcionalidade tem sido exigida pela jurisprudência do TJUE na defesa das liberdades económicas.

A proporcionalidade está expressamente prevista no art. 52.º da CDFUE segundo o qual a restrição ao exercício dos direitos e liberdades deve ser prevista por lei e respeitar o conteúdo essencial desses direitos e liberdades e também tais restrições «só podem ser introduzidas se forem necessárias e corresponderem efectivamente a objectivos de interesse

¹³⁰ SANTOS, António Carlos dos (2003) – **Auxílios de Estado e Fiscalidade**, *op. cit.*, p. 359

¹³¹ «o TJUE recordou que “para que um ato comunitário relativo ao sistema do IVA esteja em conformidade com o princípio da proporcionalidade, as disposições que ele contém devem ser necessárias para a realização do objetivo específico que ele prossegue e afetar o menos possível os objetivos e os princípios da Sexta Diretiva». In COSTA, Paulo Nogueira da (2014) - O princípio da proporcionalidade na Fiscalidade Internacional: o seu relevo no contexto da União Europeia. **JURISMAT**, Portimão, n.º 4, pp. 321-338. [Em linha]. [Consult. 20 Nov. 2016]. Disponível em http://recil.grupolusofona.pt/bitstream/handle/10437/6394/jurismat4_321-338.pdf?sequence=1 p. 325.

¹³² O Tribunal de Justiça julgou incompatível com o Direito da União, por afronta à proporcionalidade, a legislação de um Estado-Membro que, ao exercer o controlo para evitar a fraude e a evasão fiscais, prorroga, de 60 para 180 dias, a contar da data da apresentação da declaração de IVA, o prazo de que a Administração Fiscal dispõe para reembolsar o imposto pago em excesso a uma certa categoria de sujeitos passivos. In COSTA, Paulo Nogueira da (2014) - O princípio da proporcionalidade na Fiscalidade Internacional: o seu relevo no contexto da União Europeia. *ibid.*, p. 325

¹³³ Quanto à compensação de lucros e prejuízos entre sociedade do mesmo grupo, havia impedimento de deduzir o seu lucro tributável os prejuízos sofridos noutros, com fundamento no equilíbrio entre os Estados-membros, no risco de dupla utilização de prejuízos e o risco de evasão fiscal, o TJUE decidiu considerar «as três justificações em conjunto e sujeitá-las ao princípio da proporcionalidade, que é, deste modo, erigido a critério angular de decisão» In COSTA, Paulo Nogueira da (2014) - O princípio da proporcionalidade na Fiscalidade Internacional: o seu relevo no contexto da União Europeia. *ibid.* p. 333.

geral reconhecidos pela União, ou à necessidade de protecção dos direitos e liberdades de terceiros»¹³⁴.

O TUE, no n.º 1 do seu art. 3.º assevera que «Do direito da União fazem parte, enquanto princípios gerais, os direitos fundamentais tal como os garante a Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais e tal como resultam das tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros»¹³⁵.

2.4 Princípios fiscais pertinentes ao direito fiscal português

2.4.1 Princípios constitucionais

Designam-se por princípios as «linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas»¹³⁶.

Com relação aos princípios relativos às liberdades económicas, que interessam ao estudo do planeamento fiscal, estes já foram tratados no Capítulo I do presente trabalho.

Sendo o sistema fiscal orientado por princípios constitucionais que se desdobram em uma série de subprincípios que são confirmados pela legislação infraconstitucional, estes servem de norte para a atuação do Estado e aplicam-se a todos os contribuintes, pessoas singulares ou coletivas¹³⁷, pois o art. 12.º, n.º 2, da CRP estabelece que as pessoas colectivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza. Parece assim

¹³⁴ CARTA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DA UNIAO EUROPEIA (2000), *op. cit.*

¹³⁵ TRATADO DA UNIÃO EUROPEIA (VERSÃO CONSOLIDADA) (2016) - **Jornal Oficial da União Europeia**. C 202/13-45, 7.6.2016. [Em linha]. [Consult. 15 Nov. 2018]. Disponível em https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_2&format=PDF

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros (2013) – **Curso de Direito Tributário**. 25ª. São Paulo: Saraiva. p. 158

¹³⁷ Sobre a aplicação dos direitos fundamentais da pessoa coletiva, CANOTILHO esclarece que “as pessoas colectivas gozam de direitos fundamentais como, por exemplo, a liberdade de imprensa, a liberdade de reunião, a liberdade de profissão, a liberdade de domicílio, devendo, no entanto, neste âmbito de direitos fundamentais extensivos às pessoas colectivas, checar se, caso a caso, se o domínio da norma é aplicável às pessoas jurídicas». Para o mesmo, há casos em que «a multidimensionalidade de um direito pode justificar que a pessoa colectiva disfrute de certas dimensões desse direito, mas que não possa beneficiar doutras dimensões do mesmo direito. É o caso, por ex., do direito ao desenvolvimento da personalidade no que respeita à liberdade de ação (liberdade económica e de concorrência), compatível com sua natureza, mas já não quanto à protecção de personalidade em si mesmo. In CANOTILHO, José Joaquim Gomes (2003) – **Direito Constitucional**. 5ª. ed. Coimbra: Almedina, págs. 419-420.

que o legislador constituinte português, ao consagrar o princípio da universalidade, no que toca os direitos fundamentais, esclareceu que as pessoas coletivas estariam aptas a deles gozarem.

Dentre os princípios jurídico-constitucionais da tributação, na seara do direito interno português, existem os limites de natureza formal, relacionados ao poder de tributar - quem, como e quando – onde enquadram-se os princípios da legalidade fiscal, da segurança jurídica e da proibição de referendo. Por outro lado, há os princípios que estabelecem limites relacionados ao conteúdo e ao *quantum* relativo à tributação do contribuinte. Estes estabelecem critérios ligados à igualdade em razão da capacidade contributiva, à não discriminação e ao respeito aos direitos fundamentais, e, ainda, encontra fundamento na justiça social.

PIRES/PIRES asseveram que o princípio do Estado de Direito, tanto sob o prisma material quanto formal, abrange os subprincípios da legalidade, tipicidade, segurança e proporcionalidade. E a reserva da lei pode abranger as normas em sentido estrito – criadoras dos impostos – e as que regram os elementos essenciais bem como as que disciplinam o lançamento, a liquidação e a cobrança do tributo. Estas últimas geram discussão sob o argumento de que não regulariam direitos e deveres, mas no dizer dos autores «concernem à realização do direito do crédito que decorre, a favor do ente impositor, do exercício do poder tributário e, portanto, respeitam à concretização do próprio direito»¹³⁸.

O princípio da legalidade garantido no art. 103.º, n.ºs 2 e 3, em articulação com o art. 165.º, n.º 1, letra i), da CRP, determina que compete à Assembleia da República a criação dos impostos e o estabelecimento dos seus elementos essenciais. Impõe a reserva de lei parlamentar para a definição da incidência subjetiva e objetiva de imposto, para incluir também neste núcleo as normas de incidência territorial - desenhando o âmbito espacial de sua aplicação - e sua incidência temporal - definindo o momento em que se gera ou se torna exigível a obrigação tributária.

Apesar de não ser matéria pacífica na doutrina, VASQUES assevera que a garantia adentra no domínio das regras instrumentais, mesmo alheias aos elementos essenciais do imposto, ao designar a liquidação como a «operação através da qual se aplica a taxa de imposto à matéria tributável, apurando em consequência o valor devido e a cobrança «operação através da qual esse valor ingressa nos cofres do estado». É que para estas últimas a lei exigida seria

¹³⁸ PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada (2016) – **Direito Fiscal**, *op. cit.*, págs. 105-108.

um mero ato legislativo e não propriamente a lei emanada da Assembleia da República porque seriam matérias estranhas à reserva de lei parlamentar^{139/140/141}.

Esse princípio da legalidade na área fiscal comporta três aspetos: a prevalência da lei, a reserva absoluta da lei formal e a tipicidade. A prevalência abrange a dimensão positiva que é a exigência da observância da lei e a dimensão negativa que é a proibição de desrespeito ou da violação da lei. A reserva absoluta da lei garante que apenas a lei, em sentido material - da Assembleia da República ou sob autorização desta para o Governo - pode instituir os impostos e determinar a incidência, a taxa, os benefícios e as garantias dos contribuintes. Por fim, a tipicidade, segundo a qual para certo facto ser tributado os elementos relevantes deverão estar presentes no tipo abstrato previsto na lei; estaria ligada à segurança jurídica. Esse princípio tem sido interpretado de forma moderada, por praticidade do sistema, como demonstra o facto de a norma geral antiabuso (do art. 38.º da LGT) ter vindo a ser aceita sob o entendimento de que, o que a cláusula geral antiabuso «permite afinal é a tributação dos factos que, em substância, correspondem à previsão legal»¹⁴².

É inegável a relevância do princípio da legalidade para a discussão acerca das limitações às diversas formas de planeamento fiscal, mas outros princípios (e/ou subprincípios) também são necessários para a compreensão do tema.

O princípio da segurança jurídica (ou subprincípio) também tem fundamento geral no princípio do Estado democrático de direito, consagrado no art. 2.º da CRP, e mais especificamente no art. 103.^{o143} da lei fundamental, impedindo duas vertentes: a instituição de normas fiscais com efeito retroativo desfavoráveis ao contribuinte e, ao mesmo tempo, que as

¹³⁹ VASQUES, Sérgio (2011) - **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina. págs. 279-286.

¹⁴⁰ Sobre a exigência de lei formal e não meramente material para regular a cobrança e o lançamento, PIRES lembra quem entenda que a lei estabelecerá apenas as modalidades de liquidação, embora não estando tal fundamento na Constituição, mas que o Tribunal Constitucional e a prática portuguesa não exigem a lei formal para tal mister. Cf. PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada (2016) – **Direito Fiscal**, *op. cit.*, p. 117

¹⁴¹ O art. 8.º da LGT esclarece as hipóteses de exigência de lei formal. In LEI GERAL TRIBUTÁRIA – Decreto-lei 398/98, de 17 de Dezembro. Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 20 Fev. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/118367405/201903072256/73663621/diploma/indice?q=lei+geral+tributaria>

¹⁴² PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2018) – **Fiscalidade**, *op. cit.*, págs. 158-162.

¹⁴³ «1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não haja sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei». Art. 103.º da CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, *op. cit.*

normas fiscais benéficas sejam alteradas ou revogadas sem o respeito pelos critérios de criação normativa.

A segurança jurídica reporta à ideia de previsibilidade, consoante expressa GARCIA NÓVOA:

“En suma, la seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de previsibilidad. La idea de “previsibilidad” por la que tenemos que optar es la de “previsibilidad” objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es el ordenamiento tributario. La idea de “previsibilidad” es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, y por eso, también la “previsibilidad”, debe considerarse un principio propio del Derecho Tributario. Al margen de las expresiones más claras de lo que hemos llamado seguridad de orientación (que nos llevarían a analizar cuándo un ordenamiento es seguro, en el sentido de “estructuralmente correcto”) vamos a centrar nuestra atención en la denominada seguridad de realización, que es la seguridad jurídica a tomar en consideración en la fase de aplicación de los tributos”¹⁴⁴.

A segurança jurídica, por visar dar estabilidade ao sistema, tem profunda relevância quanto ao tema do planeamento fiscal, dada a «importância da determinabilidade e precisão das normas fiscais (quer em termos de crescimento, quer de atração de investimento e estruturas produtivas) e para um *standard* apropriado de defesa dos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes»¹⁴⁵.

Diretamente ligada à segurança jurídica encontra-se a proibição da retroatividade das normas prevista no art. 103.º da CRP a qual tem relação com a estabilidade do direito e com a não geração de incertezas.

A proibição decorre da irretroatividade geral ínsita nos sistemas jurídicos, com origem no princípio da segurança jurídica inerente ao Estado de Direito, tanto que não consta, nomeadamente, em relação aos impostos, em muitas das Constituições. Inclusivamente em Portugal apenas foi incluído na revisão constitucional de 1977 cuja redação como salientam SANTOS/PALMA «não se refere a normas fiscais mas a impostos, sendo discutível o que é que se entende por impostos retroativos: por exemplo, diz respeito a todos os elementos dos

¹⁴⁴ GARCÍA NOVOA, César (2015) - *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*. In **Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario**. [Em linha]. (7 enero). [Consult. 8 Mar. 2017]. Disponível em <http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/01/Seguridad-Jur%C3%ADdica-Dr-Garc%C3%ADa-Novoa-seguridad-jurc3addica1.pdf> págs. 3-4.

¹⁴⁵ VENTURA, André (2014) – **Lições de Direito Fiscal**. Lisboa: Chiado Editora, p. 41.

impostos ou só aos elementos essenciais? Dirige-se a proibição ao legislador, ao intérprete ou a ambos?»¹⁴⁶.

Faz sentido que a segurança jurídica não se dirija apenas ao legislador, mas aos operadores jurídicos, inclusivamente a administração fiscal.

Para VASQUES «vai-se mais além da proibição da não retroatividade e do próprio respeito pelos direitos adquiridos. Exige-se que o Direito fiscal não se altere mais rapidamente do que se alteram as condutas humanas, não podendo ser alterado no decurso de condutas humanas que contavam com sua estabilidade»¹⁴⁷.

Sobre o princípio da igualdade, também de cunho constitucional, de acordo com PIRES/PIRES essa igualdade «tem que ser compatibilizada com a segurança, até porque através desta também se pode atingir aquela, e a solução de muitos dos problemas que se elencam actualmente depende necessariamente desta compatibilização»¹⁴⁸.

O princípio da igualdade, apesar de possuir mais de uma vertente, relaciona-se com a ideia de que o esforço fiscal deve ser suportado com base em critérios igualitários. Assim, o princípio da capacidade contributiva representa o critério material de igualdade adequado aos impostos, estando ligado a uma «forma de personalização do imposto», e deve «adequar-se à força económica do contribuinte». O imposto «só deve começar onde começa esta força económica, operando a capacidade contributiva como pressuposto da tributação, e deve terminar aí onde essa força económica termine também, operando a capacidade contributiva como seu limite»¹⁴⁹.

O princípio da capacidade contributiva «embora não seja expressamente acolhido pelo texto constitucional, é-o implicitamente pela conjunção do princípio da igualdade e das funções

¹⁴⁶ SANTOS/PALMA discorrem sobre a evolução da legislação sobre o princípio da irretroatividade no sistema jurídico português, destacando a importância do Tribunal Constitucional em especial a chamada “jurisprudência da crise”. In SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico (2013) - Os princípios da proteção da confiança legítima e da não retroatividade das normas tributárias em tempos de crise: o caso português. In **Revista do Instituto de Direito Brasileiro**. Ano 2, nº 4, p. 147-3182. ISSN: 2182-7567. [Em linha]. [Consult. 20 Jan. 2019]. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/12/nc3a3o-retroatividade-das-normas-tribut3a1rias.pdf> p. 3156.

¹⁴⁷ Apud CAMPOS, Diogo Leite de (2017) - As garantias constitucionais dos contribuintes. In CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Lições de Fiscalidade. Vol. I-Princípios gerais e fiscalidade interna**, *op. cit.*, págs. 121-151.

¹⁴⁸ PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada (2016) – **Direito Fiscal**, *op. cit.*, p. 353.

¹⁴⁹ VASQUES, Sérgio (2011) - **Manual de Direito Fiscal**, *op. cit.*, págs. 251-253.

constitucionalmente atribuídas ao sistema fiscal», nomeadamente à repartição justa dos rendimentos e da riqueza¹⁵⁰.

Com efeito, «em nome do princípio da justiça social, figura implicitamente na CRP o princípio da igualdade tributária, formal e material (art. 12.º, n.º 1 e art. 13.º, n.º 2): todos os cidadãos devem pagar impostos de acordo com a sua capacidade contributiva»¹⁵¹.

Ainda decorrente do Estado de Direito, um outro princípio, o da proporcionalidade, que representa adequação do uso dos meios aos fins pretendidos pelo Estado, encontra-se previsto no art. 18.º da CRP segundo o qual «a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos».

Também o art. 266.º, n.º 2, da CRP, determina a aplicação da proporcionalidade como princípio fundamental da administração pública, determinando que os órgãos e agentes administrativos atuem com respeito à igualdade, à proporcionalidade, à justiça, à imparcialidade e boa fé.

Quanto à justiça social (justiça fiscal) o sistema constitucional português, como já foi referido, prevê a justa repartição dos rendimentos e da riqueza (art. 103.º, n.º 1, da CRP), a qual, alia-se ao princípio fundamental da República para a construção de uma sociedade justa e solidária (art. 1.º, da CRP). Tais disposições, em conjunto com a previsão de incumbir prioritariamente ao Estado a promoção da justiça social, devendo assegurar a igualdade das oportunidades e a correção das desigualdades através de política fiscal (art. 81.º, “b”, da CRP) implicam na concreção de um Estado português baseado no solidarismo com fortes repercussões na formatação do sistema fiscal.

Assim, importa destacar que a primazia da justiça fiscal, tem reflexos que impactam no exercício dos direitos e das liberdades, nomeadamente na liberdade de gestão a qual foi considerada neste estudo como um fundamento do planeamento fiscal.

Por tal razão a tensão existente entre as finalidades fiscais e as finalidades sociais estão presentes nas normas fiscais e merecem a devida atenção, mas devem ser interpretadas sob o

¹⁵⁰ SANTOS, António Carlos dos (2010) - Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o fiscalista no seu labirinto, *op. cit.*, p. 246.

¹⁵¹ SANTOS, António Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda e MARQUES, Maria Manuel Leitão (2014) – **Direito Económico**, *op. cit.*, p. 85.

manto dos respetivos princípios existentes no ordenamento. Por isso o tema se mostra tenso e de difícil desenlace.

Desse modo, o art. 266.^o¹⁵² da CRP resume bem o ponto de tensão, pois determina a aplicação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé na atuação dos órgãos e agentes administrativos quando do exercício das suas funções.

DOURADO destaca, aliás, a tensão entre o princípio da segurança jurídica, o qual requer leis fiscais determinadas e parâmetros idênticos, e o princípio da justiça fiscal que requer uma análise casuística e uma indeterminação legal¹⁵³.

2.4.2 As disposições infraconstitucionais sobre princípios e garantias fiscais

Os princípios fiscais estão descritos na Lei Geral Tributária¹⁵⁴ e também em várias normas fiscais infraconstitucionais.

O art. 5.º da LGT confirma que a tributação tem como finalidade atender às necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas mas deve promover «a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento», bem como deve respeitar os princípios «da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material».

O art. 7.º, da LGT determina como objetivo da tributação o favorecimento do emprego, da formação do aforro e do investimento socialmente relevante, devendo ter em conta «a competitividade e internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência». Por fim, prevê que a tributação não fará discriminação de qualquer profissão ou atividade nem prejudicará a prática de atos legítimos de carácter pessoal, ressaltando os

¹⁵² Artigo 266.º, da CRP: «1. A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé». Cf. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, *op. cit.*

¹⁵³ DOURADO, Ana Paula (2015) – **Direito Fiscal. Lições**, *op. cit.*, p. 17.

¹⁵⁴ LEI GERAL TRIBUTÁRIA – Decreto-lei 398/98, de 17 de Dezembro. Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17., *op. cit.*

agravamentos ou benefícios excepcionais em razão de interesses econômicos, sociais ambientais ou outros.

O art. 8.º da LGT garante a aplicação do princípio da legalidade à taxa, aos benefícios fiscais, às garantias dos contribuintes, à definição dos crimes fiscais e ao regime geral das contraordenações fiscais. Estende, assim, o referido princípio à liquidação e cobrança dos tributos, incluindo-se os prazos de prescrição e caducidade, a regulamentação da substituição e da responsabilidade tributárias, a definição das obrigações acessórias bem como para o procedimento e o processo tributários.

Ao contrário da lei constitucional que não mencionou expressamente a capacidade contributiva, o art. 4.º, n.º 1, da LGT¹⁵⁵ prevê que «os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património».

O princípio da irretroatividade encontra abrigo no art. 12.º da LGT, segundo o qual as normas tributárias são aplicadas aos fatos posteriores à sua entrada em vigor, obstando-se que sejam criados quaisquer impostos retroativos.

Enfim, o art. 55.º da LGT preconiza que a administração, no procedimento tributário, exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público atendendo aos «princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários».

¹⁵⁵ *op. cit.*

CAPÍTULO III - A declaração obrigatória de planeamento fiscal

3.1 As Recomendações da OCDE: o Fórum de Seul e o Fórum da Cidade do Cabo

A OCDE criou, em 2002, o Fórum sobre Administração Tributária com o objetivo de promover a cooperação entre as economias nacionais bem como desenvolver boas práticas de administração. Este Fórum evoluiu para uma interação sobre temas mais específicos como a gestão de riscos e a prestação de serviços aos contribuintes.

A reunião (Fórum de Seul), realizada em 2006, deixou bem claro que além da partilha de experiências para fortalecimento das administrações fiscais seriam necessárias medidas internas em cada uma das jurisdições, com a ressalva de que tais soluções deveriam ser criadas com respeito aos limites normativos, políticos e económicos a elas atinentes. As técnicas a serem aplicadas para aprimorar a fiscalização deveriam estudar o papel dos promotores e assessores fiscais, com relação às fugas fiscais transnacionais, bem assim fomentar o cumprimento das regras tributárias junto aos gestores e conselheiros das grandes empresas. Os participantes comprometeram-se a avançar nas questões já apontadas pela OCDE, em especial aprofundar a análise dos mecanismos de planeamento fiscal agressivo para identificar tendências e definir medidas de combate após avaliação do papel dos intermediários fiscais (sociedades de contabilidade, assessorias jurídicas e/ou fiscais, demais instituições financeiras)¹⁵⁶.

A partir dos trabalhos do Fórum de Seul, foi criado um grupo de análise para verificar as dificuldades que as administrações fiscais enfrentam para assegurar o cumprimento das obrigações pelos contribuintes e mitigar o planeamento fiscal agressivo, iniciando-se um estudo encabeçado por representantes do Reino Unido, da própria OCDE e do setor privado representados por associações empresariais e por diversas entidades ligadas aos setores contábil e jurídico. O estudo tinha como foco inicial os promotores responsáveis pelos planeamentos fiscais agressivos mas desenvolveu-se de uma forma mais ampla, considerando a relação triade entre a AF, o contribuinte e os respetivos promotores.

¹⁵⁶ OCDE (2006) - **Declaración Final de Seúl. Tercera Reunión del foro OCDE sobre administración tributaria**. [Em linha] 14-15, Septiembre 2006, Seúl, Corea. [Consult. 14 Out. 2016]. [Em linha]. <https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf>

Em janeiro de 2008, o Fórum, realizado na cidade do Cabo, também incluiu na sua agenda a mitigação do planeamento fiscal agressivo. Nele foi apresentado o resultado do grupo de trabalho sobre o papel dos intermediários. Em resumo, foi reforçada a relevância central dos intermediários nos diversos sistemas fiscais. Em auxiliar os contribuintes no cumprimento dos deveres tributários, estes intermediários, por vezes, aconselham o recurso a artifícios que promovem o planeamento fiscal agressivo. A estas práticas as administrações fiscais respondem de maneira distinta, quer quanto ao controle desses intermediários fiscais quer quanto à divulgação antecipada dos modelos de planeamentos agressivos. Em qualquer caso, quem tem o poder de decisão sobre a escolha do planeamento é o contribuinte, que elege a própria estratégia de risco tributário e decide o grau de risco ao qual pretende se expor. Em conclusão, o resultado da análise foi que para gerir o risco com eficácia, torna-se necessário dispor de informação atualizada, pertinente e confiável e que o contribuinte representa a melhor fonte para fornecer tais dados. Essa obtenção deveria satisfazer as seguintes características: compreensão do mundo da empresa, imparcialidade, proporcionalidade, transparência e agilidade¹⁵⁷.

No Fórum do Cabo, em 2008, foram apresentadas as seguintes conclusões: tratando-se de grandes corporações, os promotores representam um papel central nos mais variados sistemas no auxílio aos contribuintes no cumprimento das obrigações fiscais, sendo os responsáveis por elas; as administrações fiscais agem de maneiras diversas em relação à participação desses intermediários, ao registrar e controlar tais promotores, ao exigir a divulgação antecipada dos seus planeamentos no intuito de rever tais estratégias; os promotores, embora exerçam a atividade de oferecer aos contribuintes as mais variadas engenharias de poupança fiscal, não têm o poder de decisão quanto à estratégia de gestão a ser adotada, uma vez que somente o próprio contribuinte é quem determina o grau de risco a que pretende submeter o seu negócio; do ponto de vista da AF, quanto mais cedo tiver acesso às informações atualizadas, adequadas e confiáveis, maior eficácia terá na gestão de riscos, de modo a tomar medidas mais rápidas para conter esses planeamentos fiscais agressivos – elegendo prioridades e melhor equacionando seus recursos administrativos. O estudo conclui que a melhor fonte para obter tal informação seria o próprio contribuinte. Para a obtenção desse intercâmbio de informações entre a AF e o contribuinte o caminho encontrado foi o de receber essas

¹⁵⁷ OCDE (2008) - Comunicado del Cabo. Cuarta Reunión del Foro del OCDE de Administración Tributaria. **OCDE**. [Em linha]. 10-11, Enero, 2008, Cabo, África do Sul. [Consult. 16 Out. 2016]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/administration/39887435.pdf> p. 3.

informações com brevidade, instituindo uma relação de transparência. Assim, o relatório elegeu os requisitos necessários a serem desenvolvidos entre as administrações fiscais, os profissionais promotores desses planeamentos e os contribuintes¹⁵⁸.

O primeiro requisito repousa na necessária clareza quanto às regras, para evitar a insegurança jurídica e resistência pelos prestadores e também uma prestação de dados e informações de má qualidade.

Em segundo lugar, na busca dessa conformidade deve-se atentar ao equilíbrio entre esses custos adicionais para os contribuintes em proporção aos benefícios que serão aproveitados pela AF.

Outro princípio basilar diz respeito à utilização eficiente e útil da medida quanto às finalidades da AF, envolvendo as áreas de preocupação real em termos de evasão e perdas fiscais, com vistas a atingir operações relevantes.

Em síntese, a análise recomenda que se tenha conhecimento da realidade da empresa cujo relacionamento deve ocorrer com imparcialidade, proporcionalidade, transparência e agilidade. A ideia seria conquistar a confiança das grandes corporações para estabelecer uma relação de cooperação que pode beneficiar a ambos ao pôr em prática um melhor modelo de relacionamento entre os promotores, os contribuintes e as administrações fiscais. Estas últimas teriam mais vantagens face ao modelo tradicional de apenas aplicar e impor a norma fiscal nacional.

No mais, o relatório concluiu que a melhora na relação não iria impedir que muitos promotores continuassem a elaborar os esquemas nem que muitos contribuintes deixassem de implementá-los. Por tal razão, a orientação foi favorável à difusão da ideia de que aqueles que não colaborassem não deveriam beneficiar da transparência desenvolvida pelos optantes.

Quanto à transparência entre o contribuinte e AF, o próprio estudo divulgado no Fórum do Cabo constatou que, quando o contribuinte age de modo transparente, espera um grau maior de garantia na solução dos seus problemas fiscais, podendo sofrer fiscalizações menos amplas,

¹⁵⁸ OCDE (2008) - Comunicado del Cabo. Cuarta Reunión del Foro del OCDE de Administración Tributária. *ibid.*

e, como consequência, ainda esperam obter uma redução dos seus custos relativos ao cumprimento fiscal¹⁵⁹.

Nos estudos da OCDE relacionados com os *Fora* de Seul e da Cidade do Cabo a clareza quanto às regras, para evitar a insegurança jurídica e a resistência pelos operadores, foram definidas como elemento essencial para o sucesso de quaisquer medidas.

3.2 Algumas experiências de países da OCDE

Com relação ao regime obrigatório de declaração de planeamentos fiscais, vale a pena aqui discorrer sobre os modelos adotados por alguns países membros da OCDE, a destacar os elementos mais relevantes desses regimes.

O primeiro elemento a ser considerado é quanto ao sujeito que está obrigado a prestar a declaração. Há o modelo adotado nos Estados Unidos, o qual elege quais as operações que podem gerar riscos à arrecadação e, somente em segundo plano, direciona atenção para o contribuinte que terá as vantagens fiscais ou, ainda, à entidade que prestará ajuda para tal efeito.

De acordo com SILVA/NEVES, o regime dos Estados Unidos tem dois objetivos: o de identificar as transações consideradas abusivas que devem ser analisadas mais atentamente pela autoridade fiscal e também o de advertir os promotores bem como os utilizadores de que a validade jurídica de tais operações poderá ser questionada através dos meios legais¹⁶⁰.

Outro modelo, adotado no Reino Unido e na Irlanda, toma outro rumo, pois seus regimes têm como base o promotor da operação, porque na implementação foi considerada a importância do papel desse intermediário na proliferação dessas estruturas de planeamento fiscal em tais países¹⁶¹.

Quanto à escolha do sujeito da obrigação de declarar os Estados Unidos e o Canadá elegem tanto o contribuinte quanto o intermediário como responsáveis pela prestação da

¹⁵⁹ OCDE (2008) - Comunicado del Cabo. Cuarta Reunión del Foro del OCDE de Administración Tributaria. *ibid.*

¹⁶⁰ Apud SANTOS, António Carlos dos (2009) - Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o fiscalista no seu labirinto. op. cit.

¹⁶¹ OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Éditions OCDE, Paris. Em linha]. [Consult. 10 Out. 2018]. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es> ISBN 978-92-64-26736-7 p. 33.

informação, sendo que, no primeiro, as declarações são independentes, devendo ser apresentadas em momentos diferentes. Já no regime canadiano, a apresentação da declaração por parte de um deles pode substituir a do outro¹⁶².

Para entender melhor, quando o enfoque do regime se dá no tipo de operação e não nos sujeitos há uma centralização da fiscalização muito maior nas características das operações que serão objeto das informações. Por outro lado, no regime focado no promotor a legislação organiza-se de forma a inibir - prioritariamente - a oferta das estruturas, podendo dirigir-se mais aos requisitos genéricos das operações.

Independente do regime são duas as condições gerais mais utilizadas para enquadrar a obrigação de declaração: tratar-se de contrato em que o promotor exija a confidencialidade ou quando a comissão a pagar seja muito elevada (casos do Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda e Canadá).

A lei pode, ainda, focar-se no requisito da vantagem fiscal obtida pelo cliente, como está instituído nos regimes britânico, irlandês e canadiano.

Com relação ao objeto a declarar à AF, dentre os regimes em vigor, alguns países instituíram uma pré-condição para averiguar se uma estrutura apresenta evidência de evasão ou se o principal objetivo da operação se fixa na poupança fiscal. O critério pode ser usado para considerar se uma operação tem as características identificadas como uma estrutura de evasão ou, ainda, se o principal benefício da operação é a realização de uma vantagem fiscal.

O Reino Unido, a Irlanda e o Canadá exigem essa condição prévia mínima para aplicar o regime de obrigação de declarar.

Como já explicitado, a precocidade do acesso às informações das estruturas a serem realizadas representa o elemento fundamental para que atinja os efeitos pretendidos. Do ponto de vista da AF, quanto mais cedo tiver acesso às informações atualizadas, adequadas e confiáveis, maior eficácia terá na gestão de riscos de modo a tomar medidas mais rápidas para conter os planejamentos fiscais agressivos – elegendo prioridades e melhor equacionando seus recursos administrativos. Como conclui o referido estudo a melhor fonte para obter tal informação seria o próprio contribuinte.

¹⁶² OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, *ibid.*, p. 35.

Para a obtenção desse intercâmbio de informações entre a AF e o contribuinte o caminho encontrado foi o de receber essas informações com brevidade, instituindo uma relação de transparência entre as administrações fiscais internas, os profissionais que oferecem os planeamentos e os contribuintes.

Dentre as orientações de implementação do regime, quanto ao momento da declaração, a decisão passa pela questão de qual o facto que se pretende ver declarado para se estipular o prazo que o responsável tem para realizá-la, geralmente a contar da data da disponibilidade da estrutura ou da sua implementação.

No Reino Unido, o promotor deve declarar a estrutura 5 (cinco) dias após disponibilizá-la ao cliente; nos Estado Unidos, o assessor material deve apresentar uma declaração até o último dia do mês seguinte ao trimestre em que se tornou o assessor material da estrutura. Na Irlanda, se for o promotor, deve declarar a operação nos 5 (cinco) dias seguintes à data em que apresentou a estrutura ou, se houver contrato, 5 dias após ter posto à disposição e, se for o contribuinte, nos 5 (cinco) dias após a primeira operação.¹⁶³

Outra obrigação implementada no Reino Unido refere-se à divulgação da lista de clientes pelo promotor, a qual obriga este a - trimestralmente - informar à AF todos os clientes que implementaram a estrutura por ele desenvolvida.

No caso de não cumprimento da declaração, no Reino Unido, a sanção máxima é de 1 milhão de GBP, sendo usuário. Na primeira vez, a multa é de 100 GBP, na segunda vez a multa sobe para 500 GBP e nas próximas vezes a multa eleva-se para 1mil. Nos Estados Unidos, ao assessor material aplica-se a coima de 50 mil a 200 mil dólares americanos ou equivalente a 50% ou 75% por cento da renda bruta da prestação do serviço de assessoria prestado. Na Irlanda, a sanção inicial é de 500 euros e posteriormente acrescida de 500 euros diários pela não apresentação da declaração¹⁶⁴.

¹⁶³ *ibid.*, p. 102

¹⁶⁴ *ibid.*, p. 104.

3.3 A experiência portuguesa

3.3.1 Considerações gerais sobre os deveres fiscais acessórios em Portugal

Antes da concretização do facto gerador da obrigação tributária, ou seja, anteriormente ao nascimento de qualquer obrigação ou mesmo de uma relação jurídica entre a Administração Fiscal e o contribuinte, há uma dinâmica – no plano físico e jurídico – tendo como ponto fundamental a necessidade de arrecadação¹⁶⁵ do Estado.

Num segundo momento, advém a instituição da norma de incidência a qual visa determinar qual o acontecimento que servirá como pressuposto objetivo para a existência desse tributo: podendo referir-se a um ato ocorrido nos variados campos jurídicos e económicos, como o financeiro, o comercial, familiar, o do consumo.

Além da obrigação de pagar o tributo, existem deveres do contribuinte que podem configurar um ato de fazer, não fazer ou um suportar, cuja finalidade pode pairar sobre a preparação para a exigência de um imposto ou a evitação e repressão de uma fraude fiscal. A esses deveres auxiliares, quer sejam praticados diretamente pelos contribuintes ou por terceiros, que integram o procedimento de liquidação ou gestão fiscal, aplicam-se os princípios norteadores do direito material e procedimental de modo a equilibrar o interesse público e as garantias dos contribuintes, permanecendo assim os cuidados com os princípios da legalidade, da proporcionalidade, da justiça e demais princípios específicos inerentes ao devido processo legal¹⁶⁶.

PEREIRA sublinha¹⁶⁷ que o princípio da legalidade, por exemplo, enquanto prevalência da lei, não se aplica apenas à criação de impostos e definição dos seus elementos, mas à liquidação e à cobrança dos impostos. Veja-se o art. 8.º da LGT:

«1 - Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais.

2 - Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária:

- a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade;
- b) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias;

¹⁶⁵ Sem olvidar da possibilidade de efeitos não arrecadatórios de alguns tributos (extrafiscais) como de regulação económica, social ou de outra área de interesse estatal e de acordo com cada sistema tributário.

¹⁶⁶ PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada (2016) – **Direito Fiscal**, *op. cit.*, págs. 264-268.

¹⁶⁷ *Ibid.*, p. 158.

- c) A definição das obrigações acessórias;
- d) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal;
- e) As regras de procedimento e processo tributário.»¹⁶⁸

Os deveres fiscais acessórios podem ser caracterizados de acordo com a pessoa ou entidade – o próprio sujeito passivo do imposto, contribuinte ou não – ou outra entidade pública ou privada. Quanto à natureza do dever, pode consistir numa ação ou omissão. Com relação ao universo empresarial, com frequência se verifica haver obrigações declarativas (iniciais ou periódicas), contabilísticas, de escrituração ou de documentação, ou outras, como as relacionadas ao procedimento de inspeção fiscal ou ligadas ao dever de cooperação dos contribuintes¹⁶⁹.

A título demonstrativo, apenas no sítio Portal da Finanças constam 55 (cinquenta e cinco) modelos e formulários relativos a obrigações fiscais a serem prestadas pelos contribuintes¹⁷⁰.

O art. 59.º, n.º 4, da LGT prevê que «a colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros»¹⁷¹.

Aos deveres auxiliares declarativos, escriturais e de representação somam-se os de informação ou colaboração. A cooperação entre administração e contribuinte encontra-se prevista no art. 48.º, n.º 2 do CPPT, o qual preconiza que «o contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso».¹⁷²

A simplicidade deve pairar sobre a normatização fiscal, através de «leis fiscais claras e objetivas, evitando noções ambíguas, leis atualizadas e condensadas num só documento, a

¹⁶⁸ LEI GERAL TRIBUTÁRIA, *op. cit.*

¹⁶⁹ *ibid.*, págs. 290-300.

¹⁷⁰ PORTAL DAS FINANÇAS (2019) – **Obrigações acessórias**. [Em linha]. [Consult. 18 Março 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irs_irc/Pages/default.aspx

¹⁷¹ LEI GERAL TRIBUTÁRIA, *op. cit.*

¹⁷² CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO - Decreto-Lei No. 433, Diário da República n.º 250/1999, Série I-A de 1999-10-2. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 10 jan. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/117628975/201903072234/73649421/diploma/indice>

fim de evitar incertezas ou contradições legislativas. Evitar imposição exagerada de obrigações acessórias»¹⁷³.

A simplicidade interliga-se com os custos de cumprimento, divididos por STANFORD em custos monetários, de tempo, físicos ou psicológicos. As alterações constantes da lei ou da regulação, por exemplo, incrementam os custos de cumprimento, além de gerarem a insegurança jurídica uma vez que os contribuintes terem que sempre adaptarem-se em suas decisões económicas¹⁷⁴.

3.3.2 O regime de declaração obrigatória em vigor em Portugal

3.3.2.1 O Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro: apresentação genérica

A Lei do Orçamento do Estado para 2007, inspirada nas experiências de outros países, bem como influenciada por recomendações do G8 e da OCDE, autorizou o Governo português a instituir um regime de obrigações específicas de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre as operações ou transações que tivessem como principal objetivo a obtenção de vantagens fiscais¹⁷⁵.

Foi instituído o regime de declaração obrigatória em Portugal através do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro¹⁷⁶, cujo âmbito de aplicabilidade especifica quais os tipos de situações que se enquadram (quanto ao sujeito, ao objeto e quanto aos impostos), quem tem o dever de prestar informação, quando deve esta ser prestada, como essa informação será tratada pela AF, e, ainda, se há consequências pelo incumprimento da mencionada obrigação.

Pela leitura do preâmbulo do Decreto-Lei 29/2008¹⁷⁷ verifica-se que o mesmo utilizou as expressões «planeamento fiscal abusivo», «esquemas ou actuações de planeamento fiscal agressivo», «esquemas de planeamento fiscal agressivo», «fenómeno do planeamento fiscal

¹⁷³ TEIXEIRA, Glória (2016) - **Manual de direito fiscal**, *op. cit.*, p. 58.

¹⁷⁴ Apud PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2018) – **Fiscalidade**, *op. cit.*, págs. 82-83.

¹⁷⁵ LEI N.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro – Diário da República, 1.ª série — N.º 249 — 29 de Dezembro de 2006. 8626-(48). **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/197511>

¹⁷⁶ DECRETO-LEI N.º 29/2008, de 25 de janeiro - Diário da República n.º 39/2008, Série I de 2008-02-25. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 2 fev. 2019]. Disponível em <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/29/2008/02/25/p/dre/pt/html>

¹⁷⁷ DECRETO-LEI N.º 29/2008, *ibid.*

agressivo ou abusivo» e que apesar de a norma referir-se a «prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo», o seu art. 3º. aduziu:

“Para efeitos do disposto no presente decreto-lei, considera-se:

- a) «Planeamento fiscal», qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto;
- b) «Esquema», qualquer plano, projecto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objecto ou não de concretização em acordo ou transacção;
- c) «Actuação», qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura colectiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou acto jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização;
- d) «Vantagem fiscal», a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a actuação.”¹⁷⁸

À partida, o conceito de planeamento fiscal foi tratado de forma abrangente ao incluir qualquer actuação que visasse algum tipo de vantagem fiscal e o enquadramento desta figura foi feito de forma muito ampla, a englobar qualquer forma de reduzir impostos.

3.3.2.2 O sujeito da obrigação de declarar

O regime instituído pelo DL 29/2008 optou, em primeiro lugar, pelo enquadramento do promotor, desde que o mesmo esteja localizado no território português, abrangendo quem preste serviço de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos, podendo se tratar de instituições de crédito, financeiras, revisores oficiais de contas, advogados, solicitadores, técnicos oficiais de contas ou contabilistas certificados.

Exclui da obrigação o advogado e o solicitador quando estiverem atuando como consultor jurídico em defesa do contribuinte ou praticando ato em processo judicial ou com ele relacionado. Também afasta a obrigatoriedade do revisor oficial de contas quando estiver no exercício da função de interesse público de revisão legal.

Em duas hipóteses a responsabilidade de declarar é imposta ao contribuinte: se não existir a participação do promotor ou se este não estiver localizado no país, hipóteses em que fica obrigado a prestar a declaração o próprio contribuinte a que a norma chama de utilizador. A regra é ser obrigado o contribuinte pessoa coletiva porque a pessoa singular somente será

¹⁷⁸ DECRETO-LEI N.º 29/2008, *ibid.*

sujeita ao dever de informação se estiverem presentes outras condições: beneficiar de regime fiscal privilegiado ou participar em entidade total ou parcialmente isentas¹⁷⁹.

O regime vigente no Reino Unido determina que quando o promotor do mecanismo estiver submetido a sigilo a obrigação será transferida para o contribuinte.

No caso de Portugal, o DL 29/2008 remete aos intermediários o dever de prestar a declaração e apenas obriga o contribuinte ao dever de declarar em duas hipóteses: se o mecanismo não houver sido prestado por promotor, ou este não tiver residência ou localização no país¹⁸⁰.

O art. 10.º do DL 29/2008 não faz menção à hipótese de o intermediário estar submetido a sigilo até porque o seu art. 11.º determinou a cessação do dever de segredo -legal ou contratual – a que estivesse sujeita qualquer entidade abrangida pelo decreto.

Além de cessar o dever de sigilo, ainda previu a exclusão de responsabilidade para quem cumprir o dever de informar, conforme consta do art. 12.º.

Em linhas gerais o DL criou uma regra genérica quanto ao sigilo prevendo a sua inaplicabilidade, e, ainda, determinando que não seja imputada nenhuma responsabilidade ao intermediário que preste as informações. Assim, no caso das exceções em que se manteve o sigilo – advogados, solicitadores e revisores oficiais de conta tão-somente nas hipóteses especificadas no art. 6.º do DL – não houve previsão para transferir o dever de declarar para o contribuinte. A conclusão parece lógica porque nos casos aqui tratados os profissionais (e respetivas entidades) encontram-se a realizar um aconselhamento, uma consulta, uma defesa ou ato com a mesma característica, portanto, protegidos pelo dever da confidencialidade. Mas, como se verá adiante, não foi esse o entendimento aplicado pela AF.

Quanto ao sigilo o DL 29/2008 textualmente prevê que não se aplica o dever de sigilo de origem legal ou contratual, excluindo o profissional, que tem o dever de declarar, da responsabilidade por ter violado tal dever de confidencialidade perante o cliente. O tema gera controvérsias porque variadas profissões encontram-se protegidas pelo dever de sigilo.

¹⁷⁹ Artigos 4.º, 5.º, 6.º e 10.º do DECRETO-LEI N.º 29/2008, *ibid*.

¹⁸⁰ Artigo 10.º do DECRETO-LEI N.º 29/2008, *ibid*.

3.3.2.3 O objeto da obrigação de declarar

Quanto aos impostos envolvidos, como não podem ser submetidos ao sistema de declaração obrigatória todos os tipos de operação vez que o objetivo deve ser atingir estruturas consideradas de risco para os fins das perdas fiscais, o DL 29/2008 elencou o âmbito da sua aplicação, indicando os impostos sobre o rendimento (pessoas singulares e coletivas), sobre o consumo (IVA), sobre os imóveis (propriedade e as transmissões onerosas) e o imposto de selo.

Nesse ponto, o Despacho 14592/2008, do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais esclareceu que «não ficam abrangidos pelas obrigações de informação todos os impostos e tributos do sistema fiscal português mas apenas os impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património administrados pela Direcção-Geral de Impostos»¹⁸¹, o que significa abranger o IRC, o IRS, o IVA, o IMI, o IMT e o IS.

3.3.2.4 Requisitos e condições que geram o dever de declarar

Para que um determinado mecanismo de planeamento fiscal seja sujeito ao dever de prestar declaração o DL 29/2008 instituiu as características necessárias para tal enquadramento. O primeiro elemento está descrito no seu art. 1.º ao prever que os deveres de comunicação, informação e esclarecimento se aplicam a «esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais»¹⁸².

Além dessa condição genérica – finalidade de obter uma vantagem fiscal - para ser aplicável o regime, o DL estipulou os requisitos específicos que devem estar presentes para justificar a necessidade de declaração do planeamento¹⁸³:

- participação de entidade beneficiada por regime fiscal privilegiado;

¹⁸¹DESPACHO 14592/2008 de 27 de Maio - Orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamento fiscal para prevenção e combate a actuações abusivas e evasivas. Série II, nº 101. **Portal da Finanças**. [Em linha]. [Consult. 08 Set. 2016]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/CEDF0B10-D5AB-4C76-A924-D1F11B257BD3/0/despacho_14592_2008.pdf p. 3

¹⁸² DECRETO-LEI N.º 29/2008, *op. cit.*

¹⁸³ DECRETO-LEI N.º 29/2008, *op. cit.*

- participação de entidade isenta total ou parcialmente;
- operações financeiras ou sobre seguros, que possam gerar a requalificação do rendimento ou alteração do beneficiário;
- utilização de prejuízos fiscais.

Pelo texto, basta uma das situações acima encontrar-se presente - desde que aliada à condição geral da finalidade de obter a vantagem fiscal – para surgir a obrigação de apresentar a declaração de planeamento fiscal. Estas representam as hipóteses específicas abrangidas pela obrigação de declarar, indicando o traço característico particular que a operação tem de possuir para estar abrangida no regime.

No entanto, para além da vantagem fiscal, outra circunstância geral foi elencada pelo DL. Trata-se da existência - na proposta de prestação de serviço pelo intermediário - de cláusula de exclusão ou limitação de responsabilidade em favor do promotor do produto¹⁸⁴. Caracteriza um requisito geral que o regime português adotou no n.º 2, do art. 4.º do referido DL 29/2008 ao esclarecer que «independentemente da correspondência com uma das situações referidas no número anterior, estão sempre sujeitos ao disposto no presente decreto-lei» quando estiver presente uma cláusula que limite ou exclua a responsabilidade do intermediário.

3.3.2.5 Momento da obrigação de declarar

A característica do sistema implementado no Reino Unido quanto à divulgação da lista de clientes pelo promotor, a qual determina que este informe - trimestralmente - à AF, quais os clientes que implementaram o planeamento por ele desenvolvido, não foi adotada em Portugal.

No caso de Portugal o DL 29/2008 determinou que o promotor o fizesse tendo como marco inicial a proposta de serviço apresentada e definiu o prazo de «20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez» pelo proponente. Ou, em caso de o promotor acompanhar a situação após sua

¹⁸⁴ A OCDE já havia destacado que em Portugal existe esse requisito genérico para a adoção da obrigação de declarar. In OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, *op. cit.*

proposta ao cliente, o prazo conta a partir da data em que passou a fazer parte do planeamento, salvo se o proponente não tiver cumprido dito dever¹⁸⁵.

Veja-se que o critério adotado considerou como facto relevante a disponibilização e não a implementação do mecanismo. Mas como o momento da proposta denota uma vagueza, deixando uma abertura a interpretações que podem dificultar o cumprimento por parte do sujeito responsável, o Despacho 14592/2008 procurou esclarecer qual a referida altura, nos termos seguintes: «a partir do momento em que existe por parte do promotor uma qualquer espécie de participação activa em relação a um certo esquema de planeamento fiscal já pode surgir o dever de informação, independentemente da intensidade maior ou menor da participação e da sua localização em sede de conceção, de proposta aos clientes ou de execução material ou fáctica do esquema, pelo que, nessa situação, a entidade participante está obrigada à apresentação da declaração de planeamento fiscal», não se aplicando a uma mera consulta e orientação por parte do promotor¹⁸⁶.

O dever de informar mostra-se independente para cada tipo de promotor envolvido de acordo com a sua participação, sendo excluído de informar caso obtenha a comprovação de que outro já o praticou.

Já em se tratando das hipóteses em que o próprio contribuinte possui o dever de informar o DL 29/2008 previu que seu prazo finda no último dia do mês subsequente à implantação da estrutura. Desse modo, o dever de informar pelo contribuinte não é exigido de forma antecipada, tal como é exigido ao promotor.

¹⁸⁵ O Art. 7.º do DECRETO-LEI 29/2008, de 25 de Fevereiro prevê:

“1 - Qualquer entidade que constitua um promotor, tal como definido no artigo 5.º, deve comunicar ao director-geral dos Impostos os esquemas ou actuações de planeamento fiscal propostos a clientes ou outros interessados.

2 - A comunicação deve ter lugar nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez.

3 - Sempre que o esquema ou actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto por outra entidade, o promotor que participe ou colabore na respectiva implementação deve comunicar o esquema ou actuação ao director-geral dos Impostos nos vinte dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação tenha passado a ser acompanhado pelo promotor, excepto quando o proponente lhe comprove já ter efectuado a comunicação prevista no presente artigo.” DECRETO-LEI N.º 29/2008, *op. cit.*

¹⁸⁶ DESPACHO 14592/2008, *op. cit.*, p. 8.

3.3.2.6 As consequências do cumprimento ou do incumprimento

O DL 29/2008 preconiza a criação de «uma base nacional de dados de esquemas de planeamento fiscal por imposto, a qual será disponibilizada aos serviços competentes para efeito do exercício da acção de inspecção tributária»¹⁸⁷.

Prevê também que a AF proceda «à divulgação pública, através da página electrónica desta instituição na Internet, do entendimento da Direcção-Geral dos Impostos de que certo esquema ou actuação de planeamento fiscal, descrito em termos gerais e abstractos, é reputado abusivo e pode ser requalificado, objecto de correcções ou determinar a instauração de procedimento legalmente previsto de aplicação de disposições anti-abuso»¹⁸⁸.

Essa função preventiva por parte da AF visa dar um tratamento adequado e útil às informações obtidas, no interesse de promover a educação e prevenção para inibir tais práticas que considera perniciosas para os fins de arrecadação.

Outro compromisso imposto pelo DL 29/2008 refere-se ao dever de manter a confidencialidade das informações com respeito ao sigilo fiscal. Sobre isso vale ressaltar que essa previsão da norma encontra exatamente a preocupação acima exposta no sentido de que a circulação dos dados, quer apresentado pelos promotores - sem identificação do contribuinte - quer apresentada pelo contribuinte, sofra um risco de gerar prejuízo ao desenvolvimento e sucesso dos negócios.

O DL 29/2008 especifica os passos a serem seguidos a partir da receção dos dados, os quais possuem natureza preventiva ou mesmo repressiva. Sob o aspeto preventivo os dados servirão como base de estudo para conceção e proposta de medidas legislativas e regulamentares, além de divulgação pública com efeito de prevenção geral. Na prática o modelo criado não se limita a fornecer elementos para o fortalecimento da legislação: para além disso, fica inserido no plano nacional de ações fiscais de forma genérica e, ainda, pode determinar ações de inspeção direcionadas para detetar as ditas estruturas¹⁸⁹.

¹⁸⁷ DECRETO-LEI N.º 29/2008, *op. cit.*

¹⁸⁸ Ver art. 15.º do DECRETO-LEI N.º 29/2008, *op. cit.*

¹⁸⁹ Ver arts. 13.º, 14.º e 15.º do DECRETO-LEI N.º 29/2008, *op. cit.*

Em se tratando de declaração prestada pelo promotor a AF pode solicitar esclarecimentos sobre a estrutura declarada, assim como o número de vezes que foi proposta ou implementado e o número de clientes abrangidos¹⁹⁰.

Em Portugal a não apresentação da declaração é considerada um ilícito de mera ordenação social cuja sanção pecuniária varia da seguinte forma: em se tratando de promotor, a coima para pessoa singular será de mil a 50 mil euros e se for coletiva, de 5 mil euros a 100 mil euros; se for o contribuinte, a coima será de 250 euros a 40 mil euros no caso de se tratar de pessoa singular e, em se tratando de pessoa coletiva, será de 500 euros a 80 mil euros¹⁹¹.

3.3.3 A prática administrativa

3.3.3.1 O Despacho n.º 14592/2008, do SEAF, de 27.05.

O já mencionado Despacho 14592/2008, do SEAF, apresentou orientações interpretativas para serem utilizadas pelos Serviços das Finanças na aplicação do DL 29/2008.

Quanto ao conceito de vantagem fiscal o Despacho 14.592/2008¹⁹² definiu «a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a actuação» e que constitua «a finalidade, exclusiva ou predominante, do esquema».

Embora o art. 4º. do referido diploma não tenha trazido essa clareza, veio o Despacho 14592/2008 esclarecer textualmente que «todos os esquemas que não impliquem vantagens fiscais conexas com estes impostos estão fora do âmbito das obrigações de informação previstas no Decreto-Lei n.º 29/2008»¹⁹³.

Quanto às exceções previstas no DL 29/2008 destinadas a manter o dever de confidencialidade dos advogados, solicitadores e revisores oficiais de contas, quando estiverem na prática de atos especificados no referido diploma, o Despacho no. 14592/2008, de 27 de

¹⁹⁰ Ver art. 9º do DECRETO-LEI N.º 29/2008, *op. cit.*

¹⁹¹ Ver art. 17 do DECRETO-LEI N.º 29/2008, *op. cit.*

¹⁹² DESPACHO 14592/2008, *op. cit.*

¹⁹³ DESPACHO 14592/2008, *op. cit.*

maio, no item III, d, 37, do Anexo, entendeu que em tais casos a obrigação de declara passa a ser do utilizador do mecanismo fiscal:

“Note-se, em particular, que um utilizador está obrigado a proceder à comunicação dos esquemas de planeamento fiscal, nos termos do art. 10.º, sempre que a proposta, concepção ou implementação do esquema envolva a participação de advogados, solicitadores ou revisores oficiais de contas nos termos previstos no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 29/2008”¹⁹⁴.

Portanto, quando o intermediário estiver a atuar sob sigilo, a interpretação da AF é de que deve haver uma equiparação à hipótese em que não há o intermediário e, como consequência, o dever de declarar é transferido para o utilizador.

3.3.3.2 O Despacho n.º 11873/ 2009, do SEAF, de 18.05.

Em 18.05.2009 foi publicado o Despacho n.º 11873, pelo SEAF o qual determinou que fossem comunicadas as operações que não tivessem «justificação de carácter económico» e as que, «tendo justificação de carácter económico» implicassem vantagem fiscal que contribuísse «decisivamente para a sua adopção». Ficou esclarecido também que deveria haver a comunicação nos casos em que o esquema se destinasse «a ser adotado por número indeterminado de utilizadores» ou quando o esquema se destinasse a um utilizador específico quando «uma vantagem fiscal fosse indeterminada ou superior a (euro) 100 000»¹⁹⁵.

O despacho veio confirmar as dificuldades existentes em aplicar, na prática, o requisito criado no DL acerca da existência ou não da finalidade de obter a vantagem fiscal nas operações. Isso justificou a criação de dois elementos objetivos para o cumprimento do dever de prestar a declaração: o mecanismo destinar-se a um número indeterminado de utilizadores ou, mesmo proposto a um utilizador específico, a vantagem fiscal ser insuscetível de estimação ou tenha valor superior a 100 mil euros.

¹⁹⁴ DESPACHO 14592/2008, *op. cit.*

¹⁹⁵ DESPACHO N.º 11873/ 2009, de 18 de maio - Esclarecimentos sobre o Decreto-lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro. **Portal das Finanças**. [Em linha]. Série II, n.º 95. [Consult. 21 Jun. 2016]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/862F85C4-5921-4BC2-A8EF-9D2D493F6150/0/despacho11873_2009.pdf

3.3.3.3 Os tipos de estruturas fiscais declarados

A lista de mecanismos que foram considerados abusivos pela AF, publicada em 2010, na página eletrónica do Portal das Finanças, foi apresentada através de um quadro demonstrativo denominado de «Divulgação ao abrigo do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 29/2008» e encontra-se no anexo I ao presente trabalho.

Para uma síntese das informações constantes desse quadro, divulgado pela AF e seguindo os critérios estipulados no art. 4.º do DL 29/2008, as estruturas declaradas podem ser assim classificadas: a) mecanismos que implicavam a participação de entidade total ou parcialmente isenta; b) mecanismos que implicavam a participação de entidades sujeitas a um regime fiscal privilegiado; c) mecanismos que implicavam a utilização de prejuízos fiscais e d) mecanismos propostos com cláusula de exclusão de responsabilidade ou limitação de responsabilidade.

No grupo “a” relativo à participação de sociedades parcial ou totalmente isentas foram declarados dois mecanismos. O primeiro, apresentado em 2008, envolvia sociedades residentes e não residentes no território português e buscava aproveitar isenção do Imposto do Selo e do regime de neutralidade fiscal das fusões para o IRC. Vale ressaltar que a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril eliminou a isenção do Imposto do selo. Já o segundo tipo de mecanismo envolvia sociedades residentes no território português, buscava reduzir o lucro tributável para reduzir a base tributável do IRC. Os dois casos foram considerados abusivos e inclusivamente com o possível enquadramento na cláusula geral antiabuso (art. 38.º, n.º 2, da LGT) nos termos em vigor à época.

No grupo “b” relativo à participação de entidades sujeitas a um regime fiscal privilegiado foram declarados seis tipos de mecanismos. Em todos eles buscava-se uma vantagem fiscal relacionada ao IRC e em dois tipos deles a vantagem envolvia o Imposto do Selo. Em todos a AF considerou o uso abusivo das estruturas face à legislação específica, mas em cinco deles foi considerada possível a aplicação da cláusula geral antiabuso (art. 38.º, n.º 2, da LGT).

No grupo “c” relativo à utilização de prejuízos fiscais foram declarados quatro tipos de mecanismos. Em todos eles buscava-se a vantagem relacionada com o IRC, em dois a vantagem quanto ao Imposto do Selo e em um deles quanto ao IRS e ao IMT. Em todos esses

casos a AF entendeu que havia o uso abusivo das estruturas face legislação específica, mas também seria possível a aplicação da cláusula geral antiabuso (art. 38.º, n.º 2, da LGT).

No grupo “d” relativo a mecanismos propostos com cláusula de exclusão de responsabilidade ou limitação de responsabilidade foi declarado um tipo que envolvia o IRC que também foi enquadrado pela AF como abusivo ou por legislação específica ou por aplicação da cláusula geral antiabuso (art. 38.º, n.º 2).¹⁹⁶

3.3.4 Balanço sobre o regime vigente

Diante do exposto, pode-se afirmar que a implementação do regime de declaração obrigatória, no sistema português, sofreu alguns percalços. Ora, o instrumento foi introduzido de forma precoce porque não havia (e talvez ainda não haja) amadurecimento no direito português para a sustentabilidade da medida.

Observa-se, por exemplo, que a Lei n.º 53-A/2006 já tinha o objetivo de coibir os chamados comportamentos que evidenciassem uma vantagem fiscal, mas esse requisito somente passou a constar na própria cláusula geral antiabuso, da LGT, em 2019¹⁹⁷. E mesmo que argumente-se que o regime do DL 29/2008 deve ser operado independente da medida antiabuso, prevista na LGT, na prática administrativa, a AF decidiu pela aplicação da cláusula geral antiabuso prevista no art. 38.º da LGT como fundamento para não aceitar os mecanismos apresentados na maioria dos casos declarados.

O DL 29/2008 fez expressa referência ao planeamento abusivo e, na falta de uma consolidação do conceito dessa figura, o critério do abuso previsto na LGT tem sido utilizado para os fins da aplicação do regime de obrigatoriedade das declarações.

Desse modo, a crítica, por parte da doutrina, de que a adoção de um modelo existente nos países de tradição jurídica diferente da portuguesa causaria transtornos foi confirmada.

¹⁹⁶ PORTAL DAS FINANÇAS (2010) - **Divulgação ao abrigo do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro.** [Em linha]. [Consult. 25 Abr. 2018]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Planeamento_Fiscal/Documents/Divulgacao-DL_29-08-PFA.pdf

¹⁹⁷ LEI N.º 32/2019, de 03 de Maio – Altera a Lei Geral Tributária. Diário da República n.º 85/2019, Série I, 03 de maio de 2019. Artigo 3.º. **Diário da República Eletrónico.** [Em linha]. [Consult. 10 Jul. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/122178579/201907291809/73698458/element/diploma>

Apesar da tentativa de adequação interna a medida não teve o sucesso pretendido pela AF no sentido de coibir os mecanismos abusivos, agressivos, a fraude e a evasão fiscal.

Dois argumentos podem ser apontados para demonstrar a ineficácia do regime: o facto de que a própria AF não ter dado seguimento à divulgação dos mecanismos declarados, à exceção da lista apresentada em 2010, e, ainda, a ausência da revisão legislativa do modelo que deveria ter sido efetuada após três anos de vigência do DL 29/2008, ou seja, até 2011.

Para além disso, são várias as questões que suscitam inquietação de ordem jurídica.

Quanto à cessação do sigilo dos profissionais, no caso dos advogados, o respetivo Estatuto profissional determina a obrigação de «guardar segredo profissional no que respeita a todos os factos cujo conhecimento lhe advenha do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços»¹⁹⁸.

O Código Deontológico dos Contabilistas Certificados prevê a confidencialidade como um princípio geral da profissão, o qual «implica que os contabilistas certificados e seus colaboradores guardem sigilo profissional sobre os factos e os documentos de que tomem conhecimento, direta ou indiretamente, no exercício das suas funções»¹⁹⁹.

Quanto à apresentação da declaração obrigatória antes mesmo do mecanismo ser implementado ou posto em prática observa-se que o dever de informar os planos e as estratégias do contribuinte, mesmo através do intermediário ou promotor do planeamento fiscal, não deixa de ser uma medida invasiva que tem sido bastante contestada pela doutrina.

Do ponto de vista prático, veja-se que no prazo de 20 dias após ter oferecido o mecanismo ao cliente o promotor tem o dever de prestar a informação à AF. Quiçá, nesse prazo, o cliente nem sequer tenha implementado a operação por insuficiência de meios físicos e materiais (instalações, mobília, recursos tecnológicos, ambientais), recursos humanos (contratação ou deslocação de pessoal) e documentais (licenças, alvarás). Assim, a declaração poderá mencionar uma ideia, ou um projeto, mas não – necessariamente - um facto empresarial

¹⁹⁸ Ver Estatuto do Advogado, art. 92. LEI N.º 145/2015, de 9 de setembro - Estatuto da Ordem dos Advogados. **Diário da República**. [Em linha]. n.º 176/2015, Série I de 2015-09-09 [Consult. 20 mar. 2019]. Disponível em https://dre.pt/home/-/dre/70236273/details/maximized?p_auth=zaRY6Wkd

¹⁹⁹ Ver Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, art. 3.º do Anexo II da. LEI N.º 139/2015, de 7 de setembro – Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados. **Diário da República**. [Em linha]. n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07 [Consult. 17 jun. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/70196966/details/normal?q=lei+139+>

com consequências jurídicas e, menos ainda, tributárias. Por outro lado, com certeza, essa informação poderá revelar estratégias empresariais que, em rigor, deveriam estar protegidas.

Outro problema que merece destaque: a consequência pelo cumprimento regular do dever de informar.

Não há previsão de resposta por parte da AF. Na prática o contribuinte que decidir realizar o modelo de estrutura declarada somente será informado de que o mesmo é considerado abusivo ou agressivo depois de ter sofrido já o custo da sua implementação, através de uma futura ação de inspeção. Não há, portanto, vantagem alguma ao contribuinte em prestar essa informação.

Pelo contrário, o regime prevê como consequência pelo incumprimento do dever a caracterização de um ilícito de mera ordenação social sancionado pecuniariamente com a aplicação de coima. O modelo não demonstra, portanto, ter acarretado qualquer melhoria na relação entre contribuintes e a AF.

Capítulo IV – O novo regime de declaração obrigatória de planeamento fiscal em Portugal

4.1 A OCDE e o BEPS

O tema da declaração obrigatória de planeamentos fiscais foi intensamente desenvolvido no âmbito da OCDE culminando na publicação do relatório final do Projeto BEPS, em 2015, com um amplo panorama sobre a Ação 12 voltada especialmente para os mecanismos de revelação do planeamento fiscal agressivo.

Sobre os regimes adotados nos vários sistemas, a conclusão foi de que tanto os modelos que escolhem o promotor ou intermediário como foco da declaração como os que criam a exigência a partir do tipo de operação desenvolvida conduzem ao resultado similar quanto à quantidade de estruturas identificadas²⁰⁰.

Quanto aos demais meios internos que as administrações fiscais possuem de identificar e prevenir os mecanismos de planeamento fiscal agressivo concluiu que todos eles são insuficientes para combater este fenómeno e, portanto, devem ser reforçados pelo regime de declaração obrigatória²⁰¹.

Mas os instrumentos internos de obtenção de informações bem como dos seus processos de avaliação devem ser considerados para que sejam coordenados e harmonizados entre si na medida do possível²⁰², pois a declaração de mecanismos fiscais é uma medida complementar ao sistema existente.

²⁰⁰ OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, *op. cit.*, págs. 33-34.

²⁰¹ «Estas otras iniciativas de declaración y cumplimiento tienen un objetivo diferente al de la declaración obligatoria y no se centran exclusivamente en la identificación de los riesgos en materia de política y recaudación tributarias que plantea la planificación fiscal agresiva». In OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, *op. cit.*, p. 22.

²⁰² OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, *op. cit.*, p. 24.

Sobre o momento da obtenção da informação o Projeto conclui que o prazo para a apresentação da declaração não deve ser extenso porque é fundamental que a AF tenha acesso ao modelo de estrutura fiscal antes da sua implementação²⁰³.

Em 2011 a OCDE publicou o *Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure report on disclosure initiatives* documento em que apresenta a súmula das experiências dos países que possuem regime de declaração de planeamentos fiscais, uma visão geral dos regimes em vigor – Canadá, Irlanda, Portugal, Reino Unido e Estados Unidos. Faz, inclusivamente, uma comparação das demais medidas utilizadas pelas administrações fiscais como consulta, declarações complementares, questionários, declarações voluntárias e programas de cumprimento voluntários²⁰⁴.

O Projeto BEPS indica que a prestação das informações não deve produzir nenhum efeito para a AF no sentido de dar alguma resposta sobre a viabilidade do mecanismo ou não. Não convém gerar nenhuma expectativa por parte do contribuinte nem deve significar que o arranjo se encontra enquadrado como elisivo e muito menos que seja aceito como planeamento fiscal legítimo.

A orientação é de que as normas sejam claras²⁰⁵ no sentido de explicar que a declaração apresentada nada tem a ver com a efetividade das operações por não se configurar um vínculo automático de validade das mesmas e muito menos da suposta vantagem fiscal pretendida²⁰⁶.

O Projeto defende que a clareza quanto às regras, para evitar a insegurança jurídica e a resistência quanto ao cumprimento, é o elemento essencial para o sucesso de quaisquer

²⁰³ Assim, sobre o prazo de 20 dias, instituído em Portugal, o Relatório do BEPS, entende que é pouco provável que a administração fiscal tenha conhecimento dos mecanismos de planeamento fiscal antes da sua implantação, o que conduzirá, em última análise, à perda na arrecadação. Não somente o Relatório critica o prazo de Portugal como os demais que são mais largos, como Canadá (até 30 de junho do ano calendário seguinte ao que foi instituído a estrutura) e África do Sul (45 dias após ter sido levada à prática) e, ainda mais, alude a estes com a ressalva de que são contados da efetiva implementação da estrutura. As consequências apontadas são a demora na resposta efetiva da AF, perda de arrecadação e fragilidade quanto ao efeito dissuasivo. In OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, *op. cit.*, págs. 53-54

²⁰⁴ OCDE (2011) - *Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure report on disclosure initiatives*, *op. cit.*

²⁰⁵ O regime português não esclareceu que a falta de manifestação da AF sobre o mecanismo apresentado, através de declaração obrigatória, não significará que foi aceito como válido e muito menos que a vantagem fiscal obtida encontra-se validada.

²⁰⁶ OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, *op. cit.*, p. 60.

medidas. Além disso, as sugestões de regras sobre a implementação dos regimes devem ser seguidas para evitar até mesmo uma má qualidade na prestação das informações²⁰⁷.

Quanto à efetividade da medida de declaração obrigatória de planeamentos fiscais os estudos da OCDE indicam a necessidade de aperfeiçoamento após sua implementação como foi feito nos países que a introduziram, de acordo com as datas de implementação e respetiva revisão: Estado Unidos (1984, 2004), Canadá (1989, 2013), África do Sul (2003, 2008) e Reino Unido (2004, 2006, 2011)²⁰⁸.

O Relatório da OCDE justifica afinal a cláusula geral (antielisão ou antiabuso) existente nos sistemas internos que dota a AF de capacidade para responder mais rapidamente aos casos de elisão detetados através de um regime de declaração obrigatória, o que denota tratar-se de institutos independentes²⁰⁹ mas complementares entre si.

4.2 A UE e a Diretiva de 2018/822

Passada uma década da criação do regime português foi aprovada a Diretiva 2018/822/UE no intuito de intensificar o acesso a informações sobre mecanismos fiscais potencialmente agressivos. Os Estados-Membros deveriam adotar as disposições legislativas, regulamentares e administrativas segundo seus critérios até 31.12.2019, com aplicação a partir de 1 de julho de 2020²¹⁰, devendo as informações começarem a ser prestadas até 31.08.2020²¹¹. [Esta Diretiva representa a quinta alteração à Diretiva 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, responsável pela regulamentação da cooperação administrativa relativa à fiscalidade dentro da União Europeia].

²⁰⁷ OCDE (2015) - Mandatory Disclosure Rules, Action 12. 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Publishing, Paris. [Em linha]. [Consult. 6 Ago. 2016]. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en> ISBN 978-92-64-24144- págs. 19-20.

²⁰⁸ OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, *op. cit.*, p. 25.

²⁰⁹ OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, *op. cit.*, p. 24.

²¹⁰ DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²¹¹ RETIFICAÇÃO DA DIRETIVA 2018/822/UE do Conselho, de 25 de maio de 2018 - Altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar. **Jornal Oficial da União Europeia**. L 31/108, 1.2.2019 [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2019]. Disponível em [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822R\(03\)&from=FR](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822R(03)&from=FR)

Sob a inspiração da Ação 12 do Plano BEPS a Diretiva 2018/822/UE apontou para que os EM instituíssem o dever de comunicação quer por «todos os intervenientes normalmente envolvidos na conceção, comercialização, organização ou administração da aplicação de uma operação transfronteiriça», quer por aqueles «que prestam assistência ou aconselhamento». Complementarmente, instituiu a partilha de tais informações de forma automática entre os Estados-Membros, como forma de concretizar a maior transparência nas informações²¹².

Quanto à denominação utilizada, diferentemente da Diretiva 2011/16/UE, que apenas usava a terminologia «planeamento fiscal agressivo», a Diretiva 2018/822/UE utilizou as expressões «práticas de planeamento fiscal agressivo», «mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos» limitando o dever de os Estados Membros aplicarem a obrigatoriedade da declaração apenas a mecanismos transfronteiriços²¹³.

A Diretiva esclarece que o mecanismo transfronteiriço é aquele em que envolva a participação de mais de um Estado-Membro ou um Estado-Membro e um país terceiro, desde que atenda a pelo menos uma das seguintes condições: a) nem todos os participantes do mecanismo possuam a mesma residência fiscal; b) haja ao menos um participante do mecanismo com residência simultânea em mais de uma jurisdição; c) pelo menos um dos participantes do mecanismo exerça atividade noutra jurisdição através de estabelecimento estável e o mecanismo constitua uma parte ou a totalidade da atividade desse estabelecimento estável; d) pelo menos um dos participantes do mecanismo exerça uma atividade em outra jurisdição sem ser residente e nem tenha estabelecimento estável nessa outra jurisdição; e) o mecanismo tenha um possível impacto na troca automática de informações ou na identificação do beneficiário efetivo²¹⁴.

Quanto à qualificação das estruturas que estariam sujeitas à obrigação da declaração a Diretiva 2018/822/UE especificou que seria bem mais eficaz que as normas criassem uma lista dos aspetos e elementos das operações que possuam fortes indícios de evasão ou de práticas fiscais abusivas do que tivessem a preocupação em definir o conceito de planeamento fiscal agressivo como fez o DL 29/2008²¹⁵.

²¹² DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²¹³ O Art. 1.º, 2, da Diretiva 2018/822/UE, altera o art. 8.º-AB para que cada Estado-Membro tome as medidas necessárias para exigir dos intermediários informações «relativas a mecanismos transfronteiriços». DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²¹⁴ Art. 1.º, 1, b, da Diretiva 2018/822/UE. DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²¹⁵ Consta das Considerações da Diretiva DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

4.2.1 Os requisitos para a obrigação de comunicação

A Diretiva 2018/822/UE trouxe elementos diversos para a harmonização do regime declarativo que traz consigo muitas questões. O pressuposto da comunicação é a vantagem fiscal, associada a características-chave gerais e específicas. A vantagem será «o benefício principal ou um dos benefícios principais que, à luz de todos os factos e circunstâncias pertinentes, uma pessoa pode razoavelmente esperar obter de um mecanismo» de planeamento. Essa vantagem deverá estar associada a requisitos genéricos ou específicos designados na referida norma²¹⁶.

Quanto aos requisitos *genéricos* a Diretiva acatou três hipóteses relacionadas à fixação de honorários para justificar a obrigação de declarar. A primeira é no caso de o promotor (intermediário) ter incluído uma cláusula de confidencialidade para ofertar ou elaborar o planeamento fiscal agressivo. A segunda dá-se na hipótese de os honorários a serem pagos ao promotor serem fixados tendo por base a possibilidade de uma vantagem fiscal advir da citada operação. Ainda, no caso de tais honorários, devidos ao promotor, serem calculados com base no valor dessa possível vantagem fiscal pretendida²¹⁷.

A outra hipótese que também gera o dever de declarar ocorre quando o mecanismo transfronteiriço for disponibilizado a uma pluralidade de contribuintes, sem necessidade de adaptação para ser posto em prática, ou seja, quando se tratar de um modelo padrão de operação²¹⁸.

Quanto aos requisitos *específicos*, em relação ao benefício principal, a obrigação de declarar surge quando: a) um dos participantes do mecanismo utilize de medidas artificiosas «na aquisição de uma empresa deficitária, na cessação da atividade principal dessa empresa e na utilização das suas perdas para reduzir os seus encargos fiscais, incluindo através da transferência dessas perdas para outra jurisdição ou da aceleração da utilização dessas perdas»; b) um mecanismo tenha «por efeito converter rendimento em capital, donativos ou outras categorias de rendimentos» para um nível mais baixo de tributação ou isento de impostos; c) um mecanismo que inclua operações circulares que resultem num *carrossel* de fundos²¹⁹.

²¹⁶ Cf. na Parte I, do Anexo IV, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²¹⁷ Cf. Parte II, A, n.ºs 1 e 2, do Anexo IV, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²¹⁸ Cf. Parte II, A, n.ºs 1 e 2, do Anexo IV, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²¹⁹ Cf. Parte II, B, n.ºs 1, 2 e 3, do Anexo IV, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

Quanto aos requisitos *específicos* relacionados às operações transfronteiriças, deve ser obrigado a declarar quando²²⁰:

- a) o mecanismo envolver a «dedutibilidade de pagamentos transfronteiriços efetuados entre duas ou mais empresas associadas» desde que atenda ao seguinte: i) o destinatário não for residente em nenhuma jurisdição fiscal ou, ii) possuindo residência em jurisdição fiscal, esta jurisdição: não aplicar imposto sobre as sociedades, a taxa sobre a mesma seja zero ou quase zero ou, ainda, a jurisdição fiscal do destinatário constar na lista de países terceiros considerados não cooperantes pelos Estados-Membros ou pela OCDE; ou, iii) no caso de o pagamento beneficiar, na jurisdição de residência do destinatário, de isenção total de imposto ou de um regime fiscal preferencial;
- b) houver, em mais de uma jurisdição, deduções sobre a mesma depreciação de um ativo ou a eliminação ou atenuação da dupla tributação relativamente à mesma rubrica de rendimentos ou de capital;
- c) existir um mecanismo que inclui transferência de ativos se houver uma diferença material no montante pagável com relação a esses ativos nas jurisdições envolvidas.

A Diretiva em comento contempla outras hipóteses de obrigação de declarar.

A primeira delas está relacionada à troca de informações de natureza financeira. Assim, quando um mecanismo possa ter o efeito de contornar a obrigação de declarar prevista «nos atos jurídicos que dão execução à legislação da União ou em qualquer acordo equivalente sobre troca automática de informações relativas a Contas financeiras», deve ser objeto de declaração obrigatória. Para tornar-se exigível a declaração deve ter presente ao menos uma das seguintes situações²²¹:

- i) recurso a uma conta, produto ou investimento que não seja uma Conta financeira mas tenha características substanciais de uma Conta financeira;
- ii) transferências de Conta financeira ou ativos para jurisdições não sujeitas à troca automática de informações de Contas financeiras;

²²⁰ Cf. Parte II, C, n.ºs 1, 2, 3 e 4, do Anexo IV, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²²¹ Cf. Parte II, D, n.º 1, do Anexo IV, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

iii) reclassificação de rendimentos ou de capital em produtos ou pagamento que não sejam objeto de troca automática;

iv) transferência ou conversão de uma Instituição financeira ou de uma Conta financeira (ou dos seus ativos) para outra Instituição financeira ou Conta financeira (ou ativos) não sujeita à troca automática de informações;

v) recurso a entidades jurídicas, mecanismos ou estruturas que visem eliminar a comunicação da identidade de um ou mais titulares de contas ou de pessoas que exercem o controlo de contas;

vi) mecanismos que defraudem os procedimentos de diligência utilizados por Instituições financeiras que combatem, dentre outras irregularidades, a falta transparência e o branqueamento de capitais.

A segunda hipótese²²² está ligada ao mecanismo que «envolva uma cadeia opaca de propriedade legal ou de beneficiários efetivos». Para gerar a obrigação de declarar o requisito exigido é que se recorra a pessoas, mecanismos ou estruturas legais que tenham as seguintes características: i) não prossigam uma atividade económica substancial apoiada por pessoal, equipamento, ativos e instalações adequados; ii) sejam constituídas, geridas, residentes, controladas ou estabelecidas em jurisdição fora da residência de um ou mais beneficiários efetivos; e, que não seja possível identificar os beneficiários efetivos.

A terceira hipótese²²³ de cabimento do dever de comunicação contemplada pela Diretiva 2018/822/UE encontra-se ligada a preços de transferência. Deve haver a obrigação quando estiverem presentes os seguintes requisitos específicos no mecanismo:

a) envolva a utilização de salvaguardas unilaterais;

b) envolva a transferência de ativos intangíveis difícil de avaliar, desde que no momento da transferência entre as empresas associadas: i - não existam elementos de comparação fiáveis e ii – no momento da realização das operações, as projeções de fluxo de caixa futuros (ou de rendimentos previstos resultantes do ativo intangível transferido ou os pressupostos utilizados na avaliação do ativo intangível) sejam altamente incertos para prever o sucesso final do ativo tangível;

²²² Cf. Parte II, D, n.º 2, do Anexo IV, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²²³ Cf. Parte II, E, n.ºs 1, 2 e 3, do Anexo IV, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

c) envolva uma transferência transfronteiriça, intra-grupo, de funções, riscos ou ativos em que os resultados anuais projetados, sem os juros e impostos, durante três anos após a transferência, do cedente, sejam inferiores a 50% dos EBIT anuais que seriam projetados por esse cedente caso não tivesse sido efetuada a transferência.

Sobre o tipo de mecanismo a Diretiva distinguiu o mecanismo «comercializável» do «personalizado», sendo o primeiro aquele que é «concebido, comercializado, pronto a aplicar ou disponibilizado para aplicação de uma forma que dispensa adaptação substancial desse mecanismo». Já o mecanismo «personalizado», será aquele que estiver incluído no conceito de mecanismo comercializável²²⁴.

As hipóteses preconizadas na Diretiva são mais abrangentes que o regime português vigente, primeiro porque são voltadas especialmente para os mecanismos transfronteiriços e porque abrangem as operações financeiras e de preço de transferência que não foram contempladas no regime instituído em Portugal pelo DL 29/2008.

4.2.2 O sujeito da comunicação

A Diretiva atribui a obrigação de comunicar ao intermediário tendo definido este como «qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar». Mas o conceito é alargado para qualquer pessoa que se comprometeu a prestar, direta ou através de outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento quanto aos mecanismos transfronteiriços obrigados a comunicar. Para ser considerado um intermediário deve ter pelo menos um dos requisitos: i- ser residente fiscal em um Estado-Membro; ii – ter um estabelecimento estável em um Estado-Membro através do qual são prestados os serviços; estar constituído em um Estado-Membro ou ser regido pela legislação de um Estado-Membro; iii – estar registado junto de uma associação profissional em um Estado-Membro relacionada com os serviços prestados de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria²²⁵.

No caso de não existir intermediário relacionado à operação, ou este se encontrar dispensado de prestar informações em razão de sigilo profissional garantido pela legislação nacional do respetivo Estado-Membro deve a lei prever que esse intermediário seja obrigado a

²²⁴ Cf. Artigo 1.º, nº 1, b, do Anexo IV, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²²⁵ Cf. Art. 1.º, nº 1, b, do Anexo IV, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

notificar qualquer outro intermediário envolvido no mecanismo ou o próprio contribuinte para que um destes dois últimos preste a declaração²²⁶.

Quanto ao contribuinte a Diretiva considera que o dever de prestar a declaração recai sobre o contribuinte relevante, conceituando este como «qualquer pessoa a quem é disponibilizado para aplicação um mecanismo transfronteiriço a comunicar, ou que esteja preparada para aplicar um mecanismo transfronteiriço a comunicar ou que tenha aplicado a primeira etapa de um tal mecanismo»²²⁷.

4.2.3 O momento da comunicação

Quanto ao momento para a apresentação da declaração o regime da Diretiva determina que o intermediário apresente as informações no prazo de 30 dias a partir do dia seguinte ao dia em que o mecanismo transfronteiriço a comunicar foi disponibilizado para aplicação ou da data em que esteja pronto para ser aplicado pelo contribuinte relevante ou tenha sido realizado o primeiro passo da sua aplicação pelo contribuinte relevante, consoante o que acontecer primeiro²²⁸.

4.2.4 Quanto ao sigilo profissional

Com relação ao intermediário a Diretiva foi taxativa em preservar o sigilo fiscal de algumas profissões, nos termos seguintes:

«Artigo 8.o -AB Âmbito de aplicação e condições relativas à troca automática de informações obrigatória sobre mecanismos transfronteiriços a comunicar
[...]

5. Cada Estado-Membro pode tomar as medidas necessárias para **dispensar os intermediários da apresentação de informações** sobre um mecanismo transfronteiriço a comunicar **se a obrigação de apresentação de informações violar um dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do direito nacional desse Estado-Membro**. Nessas circunstâncias, cada Estado-Membro toma as medidas necessárias para exigir que esses intermediários notifiquem, sem demora, qualquer outro intermediário ou, na inexistência deste intermediário, o contribuinte relevante das suas obrigações de apresentação de informações nos termos do n.º 6. **Os intermediários só podem ter direito a uma dispensa ao abrigo do primeiro**

²²⁶ Cf. Art. 1.º, n.º 2 da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²²⁷ Cf. Art. 1.º, n.º 1, b, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²²⁸ Cf. Art. 1.º, n.º 2, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

parágrafo na medida em que operem dentro dos limites do direito nacional aplicável que regula as suas profissões.»²²⁹

Verifica-se que a Diretiva pretendeu respeitar as legislações internas dos Estados Membros quanto aos limites de exercício das profissões respetivas em cada sistema.

4.2.5 Quanto ao tratamento dos dados pela Administração Fiscal

Quanto ao tratamento que a AF de cada jurisdição deve dar aos dados fornecidos pela declaração a Diretiva 2018/822/UE, que tem como objetivo fundamental a recolha e a posterior troca das informações, determina a harmonização dessa forma de recolha através de formulário normalizado inclusivamente com a especificação de requisitos linguísticos, com número limitado de componentes, com respeito, porém, às regras da União Europeia relativas à proteção de dados pessoais.

Para além dessas questões levantadas, quais sejam: requisitos, sujeito, momento da declaração e o respetivo tratamento dados às informações apresentadas dentro da AF, deve-se ter em conta que a Diretiva determinou que as trocas de informações entre os Estados Membros venham a ser realizadas através da Norma Comum de Comunicação (NCC) desenvolvida pela OCDE e acatada em sede de UE pela Diretiva 2014/107/UE.

4.2.6 Das sanções

No caso de incumprimento da obrigação de prestar a devida declaração, a Diretiva achou por bem que houvesse a imposição de sanção no sentido de inibir o descumprimento. Quanto ao regime sancionatório, a Diretiva estipulou que os Estados-Membros instituíssem sanções de forma a garantir a execução da obrigação mas não cuidou em instituir um modelo específico de sanção, apenas orientando que as mesmas sejam «efetivas, proporcionadas e dissuasivas»²³⁰.

²²⁹ Cf. Artigo 1.º, n.º 2, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

²³⁰ Cf. Artigo 1.º, n.º 3, da DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

4.3 A proposta de lei portuguesa

O Decreto-Lei 29/2008 havia previsto a necessária revisão em seu art. 23.º:

“Revisão

O presente decreto-lei é revisto no prazo de três anos a contar da data da sua entrada em vigor, devendo ser recolhidos os elementos úteis resultantes da sua aplicação para introdução das alterações que se mostrem necessárias.”²³¹

A revisão legislativa nunca chegou a acontecer. O Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira 2018-2020 havia previsto o seguinte: “Finalmente, o Governo irá proceder à revisão do regime de comunicação de esquemas fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo, estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro, tendo em conta os resultados da aplicação deste regime [...]”.²³²

Com a vigência da Diretiva 2018/822/UE urge a necessidade da sua transposição para o regime português o que implica em ajustar o regime já existente aos ditames agora aprovados.

Para transpor a citada Diretiva, o Governo português apresentou um anteprojeto de lei²³³ que tem como primeiro objetivo revogar e substituir o regime instituído pelo DL 29/2008, de 25 de Fevereiro.

4.3.1 Os requisitos para o dever de declarar

Quanto aos casos em que deve haver a obrigação de declarar o anteprojeto de Lei esclarece que essa obrigação de declarar abrange tanto os mecanismos transfronteiriços como também os mecanismos que, mesmo sem apresentar estrutura transfronteiriça, destinem-se a ser aplicado ou a produzir efeitos, total ou parcialmente, em Portugal²³⁴.

Quanto às características-chave genéricas para justificar a apresentação da declaração a proposta inclui, além das hipóteses previstas na Diretiva – que contenha cláusula de confidencialidade do mecanismo, vinculação dos honorários²³⁵ a uma vantagem fiscal ou

²³¹ DECRETO-LEI N.º 29/2008, *op. cit.*

²³² PORTAL DAS FINANÇAS (2018) - Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira 2018-2020 - Combater a Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira e a Economia Paralela. [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Documents/PECFEFA_2018_2020.pdf

²³³ PORTAL DAS FINANÇAS (2019) – Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018. [Em linha]. [Consult. 10 Jun. 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/destaques/Documents/Anteprojeto_DAC_6.pdf

²³⁴ Art. 2.º do Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018. PORTAL DAS FINANÇAS (2019) – Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, *op. cit.*

²³⁵ Para esse efeito, a Diretiva estende a aplicação a juros, remunerações para custos de financiamento e outros encargos.

modelo normalizado de forma plural sem adaptação para sua aplicação - o caso em que haja a exclusão ou a limitação de responsabilidade do contribuinte, do intermediário ou participante do mecanismo²³⁶.

O novo regime proposto pelo projeto foi alargado em relação ao regime hoje vigente, pois acrescenta as hipóteses indicadas pela Diretiva e mantém a relativa aos casos de exclusão ou limitação de responsabilidade. Esta hipótese já integra o sistema atualmente vigente, mas não consta dos demais regimes jurídicos, sendo uma especificidade do sistema português conforme a própria OCDE apontou no Relatório de 2016.

A propósito, o alargamento das situações abrangidas também se dá quanto a esse requisito particular português uma vez que no regime atualmente em vigor há menção apenas à hipótese de existência de «cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício do respectivo promotor» (art. 4.º, n.º 2, do DL 29/2008), ao passo que a proposta ora analisada menciona «a exclusão ou limitação da responsabilidade do contribuinte relevante, do intermediário ou de qualquer outro participante no mecanismo» (art. 9.º, n. 1, b, da Proposta de Lei).

Com relação às características-chave específicas previstas na Diretiva ligadas às operações que visem converter rendimento em capital, donativos ou outra categoria que sofra baixa tributação ou seja isenta, a proposta de lei esclareceu que o dever de declarar surge não apenas quando houver baixa tributação ou isenção de impostos, mas também quando envolver pessoas ou entidades sem personalidade jurídica não sujeitas ao imposto, sejam elas isentas total ou parcialmente ou tenham tributação favorável²³⁷.

Com relação às características-chave específicas ligadas às operações fronteiriças, no requisito que prevê que o destinatário seja residente em jurisdição considerada não cooperante pela União Europeia ou pela OCDE, o projeto de lei acrescentou ainda os residentes em países,

²³⁶ Art. 9.º do Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018. PORTAL DAS FINANÇAS (2019) – Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, *op. cit.*

²³⁷ Art. 9.º, n.º 2, d), do Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018. PORTAL DAS FINANÇAS (2019) – Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, *op. cit.*

territórios ou regiões com regime de tributação privilegiada ou favorecida, conforme lista aprovada por Portaria do Ministério das Finanças de Portugal²³⁸.

Para a imposição da obrigação de declarar, relativa a operações transfronteiriças, a Diretiva descreve a hipótese em que o mecanismo que envolva dedutibilidade de pagamentos efetuados entre duas ou mais empresas associadas, ainda que se trate de contribuinte considerado residente fiscal, desde que esta jurisdição não se lhe aplique qualquer imposto sobre a sociedade ou aplique imposto a taxa zero ou quase zero.

Já o projeto prevê que será configurada a obrigação de declarar no caso em que o residente fiscal não esteja sujeito a qualquer imposto, esteja isento ou seja-lhe aplicada taxa inferior a 1% ou, ainda, seja tributado a uma taxa efetiva igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido em território português²³⁹.

Com relação às operações relativas a preços de transferências o projeto abrange os requisitos previstos na Diretiva. Mas no caso de mecanismo que «envolva a utilização de regras de salvaguarda unilaterais» a Diretiva prevê a mera existência dessas regras unilaterais como requisito para a obrigação de declarar. Já o projeto de Lei especificou que será hipótese de obrigação de declarar se essa utilização de regimes de salvaguarda ou de proteção unilateral assumidos numa jurisdição «não estiverem previstos no consenso internacional consagrado nas normas da OCDE sobre preços de transferência»²⁴⁰.

Essas características-chave específicas, relacionadas nomeadamente com as obrigações legais de informações sobre contas financeiras ou à identificação de beneficiários efetivos, bem como as relativas aos preços de transferência, não eram hipóteses previstas no Decreto-Lei n.º 29/2008. Assim, trata-se da instituição de um novo regime muito mais abrangente no que refere à obrigatoriedade da declaração.

²³⁸ Art. 9.º, n.º 3, a), ii, do Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018. PORTAL DAS FINANÇAS (2019) – Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, *op. cit.*

²³⁹ Art. 9.º, n.º 3, a), iii, do Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018. PORTAL DAS FINANÇAS (2019) – Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, *op. cit.*

²⁴⁰ Art. 9.º, n.º 5, a) do Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018. PORTAL DAS FINANÇAS (2019) – Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, *op. cit.*

4.3.2 O sujeito da comunicação

O DL 29/2008 prevê a obrigação subsidiária do contribuinte no caso de o mecanismo não ter sido acompanhado ou criado por um intermediário. A Diretiva determina que, na hipótese de não haver um intermediário ou este estiver isento da declaração em razão de sigilo profissional, a obrigação de declarar passa ao contribuinte.

Diferentemente, o projeto de lei trata igualmente tanto o intermediário como o contribuinte como obrigados a prestar a declaração. Se for intermediário, estará obrigado a declarar desde que atenda a um dos requisitos seguintes: seja residente fiscal em Portugal, tenha estabelecimento estável, tenha sido constituído ou regido pela legislação portuguesa ou esteja registado junto a associação profissional de serviços jurídicos, fiscais ou de consultoria. Se for contribuinte: se, em relação a Portugal, for residente fiscal ou tenha estabelecimento estável que beneficie do mecanismo, receber ou gerar rendimentos em Portugal ou, ainda, se exercer atividade no território português.

Quanto ao sigilo profissional do intermediário a Diretiva deu a opção de ser respeitada a proteção existente no regime jurídico da cada Estado-Membro. Já o projeto, especificou as hipóteses de não aplicação da obrigação de declarar, quando o profissional tiver participado de «avaliação jurídica da situação tributária já existente do contribuinte relevante, feita no âmbito da consulta jurídica ou do exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à conclusão dos respetivos trâmites». Vê-se que a proposta restringiu a proteção do sigilo apenas aos casos descritos e não em favor da profissão exercida.

Mais ainda, fora das exceções previstas, o projeto de lei segue o espírito do DL 29/2008 que já desobrigava os intermediários a respeitar o dever de sigilo, quer seja legal ou contratual, e manteve a exclusão da responsabilidade desses profissionais do dever de confidencialidade.

A distinção repousa exatamente no facto de que a regra geral de respeitar o sigilo profissional, proposta pela Diretiva, na verdade, no regime português (em vigor e ora objeto de proposta de alteração) transforma-se em exceção, passando a regra geral a ser o descumprimento do sigilo uma vez que traz as exceções em que ele será preservado.

4.3.3 O momento da comunicação

Quanto ao prazo para apresentação da declaração o projeto de Lei prevê o mesmo prazo previsto na Diretiva e acata o alargamento do conceito de intermediário para abranger outros que auxiliem ou contribuam para a realização dos mecanismos.

Caso outro intermediário tenha prestado a informação o projeto isenta-o de fazê-lo se, no prazo de 10 dias, apresentar prova documental de que outro intermediário cumpriu o prazo.

Não havendo intermediário o prazo para o contribuinte também é de 30 dias a contar da mesma forma proposta pela Diretiva.

Mas, no caso de existir intermediário e este não proceder ao dever de prestar a comunicação, o projeto prevê que a obrigação recairá sobre o contribuinte no prazo de 20 dias após o fim do prazo previsto para o intermediário fazê-lo.

Anualmente, o contribuinte deve apresentar informações atualizadas dos mecanismos comunicados.

4.4 Balanço

A medida de declaração obrigatória de planeamentos fiscais foi um recurso encontrado no âmbito dos estudos da OCDE para combater o planeamento fiscal agressivo e já havia sido adotada por alguns países até que foi instituída, em 2008, em Portugal.

O modelo escolhido por Portugal seguiu a linha daqueles vigentes nos demais países que já haviam implementado o sistema à altura. Na prática, o modelo instituído em 2008 ficou mais voltado ao planeamento fiscal abusivo do que agressivo²⁴¹, tanto que na maioria das operações, declaradas e divulgadas pela AF, foi sugerida a aplicação da cláusula geral antiabuso prevista na LGT.

²⁴¹ No presente trabalho foi considerado que o planeamento fiscal agressivo tem a característica de ser voltado à fraude e evasão fiscal decorrentes de operações transnacionais.

Posteriormente, no plano internacional, o tema da declaração obrigatória evoluiu e culminou na sua inclusão em uma das ações do Projeto BEPS (G20 e OCDE), em 2015, com a criação da Ação n.º 12 do referido plano.

No âmbito da União Europeia, a Diretiva 2018/822/UE estipulou seus critérios sobre o tema e determinou que os Estados-Membros deveriam instituir as disposições legislativas, regulamentares e administrativas até 31.12.2019.

Em resumo, o regime previsto para aplicação na União Europeia contempla o dever de comunicação por parte dos intervenientes na operação e a partilha automática dessas informações entre os Estados-Membros.

As hipóteses preconizadas na Diretiva são mais abrangentes que o regime regulado pelo DL 29/2008 até porque são voltadas especialmente para os mecanismos transfronteiriços.

Importa destacar que nas Considerações da Diretiva 2018/822/UE (item 18), ficou asseverado o respeito aos direitos fundamentais e aos princípios reconhecidos nomeadamente pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia²⁴².

A Diretiva 2018/822/UE (item 19) deixou claro que está a respeitar o princípio da subsidiariedade e também da proporcionalidade uma vez que somente dispõe sobre mecanismos transfronteiriços que envolvam mais do que um Estado-Membro ou um Estado-Membro e um país terceiro.

Assim, o desafio para Portugal será implementar um novo regime de declaração obrigatória de planeamentos fiscais o qual deverá atender às diretrizes traçadas pela União Europeia.

No entanto, alguns pontos devem ser ressaltados. Não se pode negar que previsão da obrigação de comunicação traz um custo aos contribuintes e aos intermediários, isso porque estes sujeitos terão de conhecer as normas dos Estados-Membros relacionados aos seus negócios para poder cumprir o dever de declarar.

Outro ponto diz respeito à data de aplicabilidade da Diretiva, a qual entrou em vigor no vigésimo dia seguinte à data da publicação, tendo sido esta efetivada em 05.06.2018. Mostra-se discutível que os EM sejam obrigados a regulamentar a exigência de declaração até 31.12.2019, para aplicá-las a partir de 01.07.2020, mas a Diretiva tenha previsto que as legislações disciplinem que as comunicações apresentadas sejam relativas a atos praticados

²⁴² DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, *op. cit.*

desde a entrada em vigor da Diretiva, ou seja, desde 25 de Junho de 2018. A regra parece contrariar tanto a irretroatividade quanto a segurança jurídica, ambos os institutos consagrados como princípios no âmbito da UE.

E com relação ao anteprojeto de lei, na prática, com relação aos intermediários, se for aprovado o texto da proposta de lei, tendo a legislação interna exigido o dever de comunicação para mais hipóteses que aquelas previstas na Diretiva (operações transfronteiriças e não transfronteiriças), resta claro que os profissionais submetidos ao legislador português estarão em larga desvantagem em relação aos que respondem a regras de outro EM.

Para uma percepção geral entre a Diretiva 2018 o regime vigente em Portugal e o atual projeto de lei pode-se consultar quadro comparativo no Anexo II deste trabalho.

SÍNTESE E CONCLUSÕES

O presente trabalho procurou dar relevo ao instrumento voltado nomeadamente para detetar as fórmulas engendradas pelos contribuintes com o objetivo de minimizar a sua carga fiscal, ou seja, os planeamentos fiscais. Em resumo, o que ficou propugnado foi:

1. A possibilidade de buscar uma minimização da carga fiscal encontra-se ínsita na ordem do Estado democrático que assegura as liberdades fundamentais de profissão, de domicílio, de reunião, bem assim na garantia da livre iniciativa empresarial, permitindo que tanto o cidadão quanto a empresa possam perseguir uma racionalidade económica no exercício das suas atividades;
2. Essa busca inclui o exercício da gestão fiscal ou a realização de um planeamento fiscal, possui, portanto, fundamento na própria CRP;
3. Esse direito ao planeamento fiscal possui limitação uma vez que a própria CRP determina que o sistema fiscal deve visar a satisfação das necessidades financeira do Estado e a repartição justa dos rendimentos e da riqueza;
4. As mudanças sociais decorrentes da modernidade e da pós-modernidade, nomeadamente a globalização e a digitalização da economia, trouxeram alterações relevantes para a fiscalidade;
5. O papel do contribuinte passou a ser mais ativo e colaborativo ao assumir diversas funções e deveres perante à AF. Ao mesmo tempo, atingiu um nível de sofisticação técnica passível de muitas vezes estar um passo à frente dos mecanismos de fiscalização e controle;
6. No âmbito internacional as fugas fiscais atingiram montantes consideráveis que geraram preocupação ao nível mundial e as administrações fiscais passaram a agir de forma mais coordenada e cooperativa;
7. Foram coordenados estudos por organismos internacionais, como a OCDE, para enfrentar as problemáticas fiscais em geral, tendo sido destacada a necessidade de fiscalizar os promotores (ou intermediários) de mecanismos de planeamento fiscal como forma de coibir o uso indevido desses mecanismos;

8. Aproveitando tais investigações, um dos mecanismos de fiscalização e controle introduzidos foi a Declaração Obrigatória de Planeamentos Fiscais agressivos, instituído nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e no Canadá, países de tradição anglo-saxónica.
9. Com base em experiências externas, em 2008, Portugal implementou seu regime com algumas características próprias na tentativa de adaptá-lo ao sistema interno de origem franco-germânica, o qual desde então tem suscitado várias discussões;
10. Dentre as discussões sobre o DL 29/2008 os pontos destacados neste trabalho foram – essencialmente – a amplitude dos tipos de mecanismo sujeitos à comunicação em razão do requisito «vantagem fiscal», a apresentação da informação antes do facto que gera a obrigação fiscal ocorrer e a questão do sigilo profissional;
11. Apesar de prevista no DL 29/2008 a necessária revisão legislativa não foi efetivada e nem tampouco a regra de declaração obrigatória atingiu a efetividade esperada: apenas foram divulgadas 13 estruturas fiscais, realizadas até o ano de 2010, tendo o tema ficado de lado por parte da AF;
12. Com o prosseguimento dos estudos sobre a evasão fiscal, o G20 e a OCDE, em 2013, protagonizaram o Projeto BEPS no qual constou como uma das propostas à introdução da obrigatoriedade da prestação da informação sobre planeamento fiscal agressivo, em relatório conclusivo divulgado em 2015;
13. Em 2018 o tema foi consolidado em sede da UE, através da Diretiva 2018/822/UE que tratou especificamente da troca de informações automáticas sobre mecanismos fronteiriços entre os Estados-Membros, ao determinar a forma e o prazo para os Estados-Membros - tendo ou não regimes internos já implementados sobre a obrigação de declarar - adaptarem-se às orientações ali propugnadas;
14. Em 2019 foi apresentado, em Portugal, projeto de lei com o objetivo de transpor a Diretiva 2018/822/UE para o direito interno, revogando o regime existente de Declarações Obrigatórias de mecanismos fiscais, e substituindo-o totalmente pelas novas orientações nele aduzidas;
15. De importante, destaca-se que o regime proposto é muito mais abrangente que o existente até então vigente em Portugal uma vez que acresce não apenas as hipóteses de mecanismos a declarar como ainda as prestações de informações financeiras e decorrentes de preços de transferência, que não são objeto deste trabalho.

Em primeiro lugar o ponto a ser aqui lembrado é que a fuga fiscal representa o principal motivo que leva à confecção desse modelo atual de fiscalização em nível internacional, com a instituição de instrumentos como a declaração obrigatória de planeamentos fiscais.

O sistema vigente desde 2008 em Portugal já possuía pontos sensíveis que foram aqui destacados e buscam fundamento nos necessários limites que devem existir à liberdade de gestão. Do ponto de vista da justiça social e da solidariedade, representados no art. 103.º da CRP, que determinam a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, torna-se mais do que credível a aplicação de uma limitação da liberdade de gestão.

A questão que se levanta é sobre a medida dos limites que o Estado pode impor a tais liberdades. Pode-se falar em uma «limitação aos limites à liberdade de gestão» uma vez que o Estado deve agir com a devida proporcionalidade na introdução de medidas restritivas de direitos e liberdades.

Sob a ótica da presente investigação, faltou equilíbrio, por parte do Estado português, na limitação ao exercício do direito dos contribuintes ao planeamento fiscal.

Sem olvidar os princípios constitucionais que permeiam a atuação fiscal, há uma balança intrínseca no sistema constitucional que impede a realização da satisfação das necessidades financeiras do Estado a qualquer custo, que pode ser confirmada no teor do 18.º da CRP o qual impõe limites à restrição de direitos, liberdades e garantias, submetendo tais restrições à proporcionalidade.

Sobre as impropriedades do regime instituído em 2008, os pontos que o presente trabalho considerou mais tensos foram: o combate – de modo genérico – ao que o sistema chama de vantagem fiscal; a apresentação - de forma antecipada – de informações do contribuinte; a ausência de retorno – pela AF – quanto às comunicações apresentadas; e a cessação do sigilo dos profissionais que agem como promotores.

Quanto à abrangência dos mecanismos envolvidos pelo regime instituído, englobando as estruturas que visem obter vantagem fiscal, essa amplitude abrange de forma similar tanto o ato lícito quanto o ilícito realizado pelo contribuinte.

Veja-se que apesar de o regime do DL 29/2008 ter visado combater o planeamento fiscal agressivo, na prática, dos 13 mecanismos que foram apresentados ao abrigo daquela norma em

12 deles a AF admitiu que as estruturas eram passíveis de aplicação da cláusula geral então vigente na LGT por considerar a existência de meios artificiosos ou fraudulentos.

Quanto ao colhimento da informação de forma antecipada, instituída no DL n.º 29/2008, apesar de os estudos internacionais elencarem as várias vantagens da medida, para os sistemas que a implementaram²⁴³, em relação aos meios de fiscalização tradicionais, fica claro que o êxito se deve à antecipação das informações para os fins de a AF preparar as devidas respostas tanto legislativas quanto normativas²⁴⁴.

De todos os demais métodos de fiscalização somente a informação vinculativa teria essa qualidade temporal, mas esta medida não serve para coibir de modo mais eficaz as estruturas de planeamento fiscal que ora estão a ser desenvolvidas. Mas, essa característica da temporalidade (antecipação) parece uma mudança de paradigma, porque o direito se aplica aos factos e não a propostas e possibilidades. Essa antecipação não merece ser considerada uma evolução para o direito. Parece mais uma involução. Ora, se os demais ramos da ciência do Direito aplicarem sanções a expectativas e possibilidades de resultado, não há dúvida que a paz social seria mais facilmente atingida. Reduzir-se-iam muitas das sanções administrativas e penais hoje aplicadas.

Lembre-se que a AF possui no mínimo três focos de obtenção de informações: a primeira através dos mecanismos internos de controle, mediante alta tecnologia, dentro da própria jurisdição fiscal, ao interagir com as mais variadas instituições públicas e ou privadas (bancárias, de registos de bens); a segunda, a troca e a cooperação com outras jurisdições fiscais; e, em terceiro lugar, a colaboração do contribuinte e terceiros a ele relacionados quando submetidos a inspeções.

A forma antecipada a qualquer ocorrência do facto gerador da obrigação tributária não evidencia medida razoável e equilibrada. É medida invasiva, quer para o intermediário, quer

²⁴³ Relatam maior amplitude das informações, maior abrangência quanto aos tributos envolvidos, envolvimento do intermediário Cf. OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, *op. cit.*, págs. 23-24.

²⁴⁴ A experiência mais relatada foi a do Reino Unido O programa de declaração obrigatória no Reino Unido a partir das informações colhidas pela medida aprovou leis para proibir as estruturas, tanto que até 2013, das 2366 estruturas declaradas, 925 foram inibidas, houve alterações legislativas a partir dos dados colhidos, para sanar lacunas e, dentre outras consequências, levou a saída de algumas das maiores firmas de assessoria do mercado. Cf. OCDE (2015) - Mandatory Disclosure Rules, Action 12. 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project., *op. cit.*

para o contribuinte, porque inova quanto ao modo de fiscalizar através de um elemento de grande importância para a atual sociedade: o tempo.

PIRES lembra da máxima «*time is money*», ao destacar «o Hoje ser marcado por um ambiente económico onde cada vez mais o tempo também significa um gasto quantificável, que é ponderado e que justifica algumas das escolhas das actuações tidas e executadas»²⁴⁵.

Outro problema é a falta de resposta por parte da AF quanto à comunicação apresentada pelo contribuinte ou pelo promotor ou intermediário. Esse regime de mão única não dá ao intermediário, ou ao contribuinte, a resposta sobre se o mecanismo é viável ou não para implementação. Parece razoável que devesse existir um prazo para resposta para que fosse possível uma interrelação frutífera capaz de tornar o desenvolvimento económico alinhado à justiça social uma vez que ambos são objetivos do Estado Constitucional Fiscal.

O elemento tempo não está a ser tratado pelo legislador com a devida importância que o mesmo tem nos dias atuais. O tempo representa um valor a ser protegido.

TORRES recorda que o «homem encontra no tempo a fonte das suas maiores inseguranças» e que o «direito organiza essa unidade de medida e, por cortes hermenêuticos, “cria” o “tempo público” e “ordena” o viver no tempo»²⁴⁶.

Quanto ao retorno por parte da AF, o direito de informação encontra-se garantido na Constituição portuguesa no seu art. 268.^o²⁴⁷.

O outro problema é a questão da cessação da confidencialidade dos intermediários que esbarra na proteção de alguns profissionais, a exemplo do advogado²⁴⁸ e do contabilista, cujos

²⁴⁵ PIRES, Rita Calçada (2013) – Cumprir e querer cumprir. A segurança e a confiança na relação entre o contribuinte e a administração fiscal. In **Segurança e Confiança Legítima do contribuinte**. PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada (coord.). pp. 257-263. Lisboa: Universidade Lusíadas Editora. p. 259.

²⁴⁶ TORRES, Heleno Tavares (2011) - Temporalidade e Segurança jurídica – irretroatividade e anterioridade tributárias. In **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. pp. 45-62 [Em linha]. [Consult. 15 Out. 2016]. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/heleno.pdf> p. 46

²⁴⁷ Exemplo de recomendação de prazo para dar segurança jurídica aos administrados, no Art. 268.^o: « 1. Os cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas. 2. Os cidadãos têm também o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas. 6. Para efeitos dos n.ºs 1 e 2, a lei fixará um prazo máximo de resposta por parte da Administração.». Cf. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, *op. cit.*

²⁴⁸ Em comunicado a Ordem dos Advogados Portuguesas reagiu sobre o descumprimento do dever de sigilo: «A própria Directiva reconhece, como regra, a manutenção do sigilo profissional. A Ordem dos Advogados nunca aceitará tal formulação. Nunca uma mera obrigação declarativa poderá sobrepor-se ao segredo profissional que

estatutos profissionais obrigam expressamente o dever da confidencialidade como base para o exercício das suas atividades profissionais.

Não há como negar o facto de que no direito português os deveres fiscais do contribuinte têm sido alargados, sendo cada vez mais necessária a contratação de profissionais para o devido cumprimento dessas obrigações.

Verifique-se que a medida tem sido questionada também na Espanha, ainda, nomeadamente, com relação aos direitos de liberdade de exercer livremente suas atividades pelos intermediários. Inclusivamente, as manifestações questionam a falta de retorno por parte da administração fiscal, conforme *Asociación Española de Asesores Fiscales* já se posicionou²⁴⁹.

Com a consolidação do tema no âmbito da UE o dever de comunicar planeamentos fiscais potencialmente agressivos necessita ser implementado nos moldes propostos pela Diretiva 2018/822/UE. Mas a própria Diretiva 2018/822/UE consagra a proteção do dever ao sigilo profissional e isso não foi e nem está sendo levado em consideração em Portugal.

Em todos os estudos apresentados pela OCDE há menção à falta de colaboração e transparência na relação entre os contribuintes e as administrações fiscais, do ponto de vista interno, e, de um modo global, evidencia-se a necessidade de reforçar cada vez mais essa colaboração e transparência entre as diferentes jurisdições fiscais. O problema da evasão fiscal, base da preocupação de todos os Estados envolvidos nessa postura de melhorar a cooperação, quer entre os membros da OCDE ou não, bem como entre os Estados-Membros da UE entre si, não pode apagar outro problema que é o da relação entre o contribuinte e a AF.

Ao comentar o DL 29/2008, NABAIS já havia manifestado que trata de uma transformação radical, que ultrapassa o plano dos limites ou restrições da liberdade fundamental

impende sobre os Advogados. É essencial sublinhar que o Estado de Direito Democrático depende da existência de uma Advocacia Livre e que o segredo profissional é a matriz da nossa profissão. A Constituição da República Portuguesa assim o determina, tal como o Estatuto da Ordem dos Advogados, sendo esse mesmo princípio reconhecido no Código de Processo Penal. Uma agressão ao segredo profissional dos advogados como o presente anteprojecto propõe coloca em causa o próprio Estado de Direito Democrático.» Cf. COMUNICADO (2019) - Transposição da Directiva (UE) 2018/822. Violação do Sigilo Profissional.31.05.2019. **Portal da Ordem dos Advogados**. [Em linha]. [Consult. 10 Jun. 2019]. Disponível em <https://portal.oa.pt/comunicacao/comunicados/2019/comunicado-transposicao-da-directiva-ue-2018822/>

²⁴⁹ *Los asesores fiscales, preocupados por retraso de directiva de transparencia - FISCALIDAD IMPUESTOS*, 12/03/2019 - **Inersion & Finanzas**. [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2019]. Disponível em http://www.finanzas.com/noticias/economia/20190312/asesores-fiscales-preocupados-retraso-4007492_age.html

para o plano da eliminação prática do direito, olvidando-se completamente o limite aos limites dos direitos e das liberdades²⁵⁰.

E esse trabalho deve dar-se continuamente para sempre buscar o balanceamento maior possível. A roda-viva do sistema é fundamental para se tentar aproximar do equilíbrio necessário entre todos esses princípios norteadores do direito fiscal, mas com o cuidado de ajustá-lo ao todo que é o sistema jurídico português. Nem criar normas que apenas facilitem a tarefa da administração fiscal muito menos que visem atender tão somente às proteções dos contribuintes. Com tal espírito, também podem ser editadas normas com o fim de esclarecer situações que geram muitas discussões nas esferas administrativas e ou judiciais²⁵¹.

A progressiva exigência dos deveres auxiliares visa facilitar o trabalho da Administração mas deve-se atentar para que essa busca pela eficiência, em vez da justiça, no afã de combater a evasão e a fraude fiscais, não deve se dar «à custa da postergação dos direitos e garantias individuais, postergação resultante de mimetismo inadaptável e ou em homenagem ao Leviatã»²⁵².

Assim, o prazo para a criação da medida de obrigar os intermediários e contribuintes a apresentar as declarações de planeamentos fiscais no seio da União Europeia encontra-se em contagem regressiva. Para GARCIA NÓVOA trata-se de uma revolução silenciosa:

*“Es la revolución silenciosa dentro de la gran revolución de la fiscalidad que estamos viviendo. También es la revolución más difícil de ejecutar porque afecta a estándares de cultura tributaria y, por qué no decirlo, a esquemas mentales, lo que siempre genera recelos y suspicacias. Es la revolución que propende a una relación con el Fisco sobre la base de la prevención, el cumplimiento y el acuerdo. Como sentenció Wendell Philips, “las revoluciones no se hacen: llegan”. Y el compliance y el cumplimiento cooperativo, como dicen los anglosajones, are here to stay. Lo que es tanto como decir que han llegado para quedarse”*²⁵³.

²⁵⁰ NABAIS, José Casalta (2018) – **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**, *op. cit.*, p. 74.

²⁵¹ Veja-se o recente exemplo da Lei n.º 9/2019, de 1.º de fevereiro, cujo objetivo declarado pelo legislador no seu artigo 1.º, de forma expressa, foi o de **clarificar** o direito dos contribuintes quanto à inclusão dos juros indenizatórios nos valores pagos pelas entidades públicas quando os pagamentos tenham sido considerados ilegais ou inconstitucionais pelo Judiciário. In LEI N.º 9/2019, de 1 de fevereiro – Diário da República, 1.ª série – N.º 23 – 1 de Fevereiro de 2019. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 25 Abril 2019]. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/118950628>

²⁵² PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada (2016) – **Direito Fiscal**, *op. cit.*, p. 353.

²⁵³ GARCÍA NOVOA, César (2018) - *El año del “compliance” y del cumplimiento cooperativo. La revolución fiscal silenciosa – Política Fiscal*. 31 de Diciembre de 2018. [Em linha]. [Consult. 15 Mar. 2019]. Disponível em <https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/el-ano-del-compliance-y-del-cumplimiento-cooperativo-la-revolucion-fiscal-silenciosa>

Aliás, merece o cuidado dos operadores do direito fiscal para que essa aparente revolução não se concretize numa involução dos direitos e liberdades garantidos pelo sistema fiscal português²⁵⁴.

A doutrina portuguesa aponta para o cuidado em impor muitas obrigações acessórias²⁵⁵ ao contribuinte. Sobre a utilização do regime de declaração de estruturas fiscais – antecipado e obrigatório – como medida ideal, destaque-se que até mesmo relatório publicado pela OCDE admitiu a dificuldade em quantificar a intensidade do efeito dissuasivo da medida²⁵⁶.

Sobre o alargamento da problemática fiscal, SANTOS:

«Um dos esteios da democracia é o da democracia fiscal, onde os contribuintes não agem meramente como defensores sindicais dos seus interesses egoístas, mas como cidadãos responsáveis pelo futuro comum. Ela implica, não apenas a informação e transparência sobre o sistema fiscal, suas alterações e sobre a execução orçamental, não apenas o debate sobre as medidas propostas e sobre as alternativas, mas o controlo das perversidades fiscais, provenham estas de ação política, da intervenção administrativa ou mesmo das decisões judiciais. Há aqui um grande espaço para o olhar da ciência política»²⁵⁷.

Novos instrumentos, novas medidas e recursos foram criados para buscar esse equilíbrio, sendo natural e consequente que as roupas velhas dos institutos jurídicos fossem dando lugar a vestimentas mais modernas e atuais.

Enfim, a necessidade de reparo é evidente. As questões acerca do regime existente e do novo regime a ser criado merecem ser apreciadas com os olhos voltados para a realidade do sistema português, e, exige, nomeadamente, que sejam considerados os diversos pontos críticos apontados para evitar que essa nova implementação não corra o risco da ineficácia para os fins pretendidos ou onere mais ainda o contribuinte com repercussões no desenvolvimento económico.

²⁵⁴ Com certo exagero, VENTURA adverte: «Pouco a pouco, o direito fiscal vai padecendo dos mesmos males do moderno direito penal do inimigo, celebrenmente teorizado por Gunter Jakobs, ao paroximar-se perigosamente das correntes políticas dominantes em detrimento da estrutura científica que convoca uma sistemática e uma dogmática próprias, assentes em princípios solidamente enraizados e numa linha doutrinal forte e sustentável. Este é um ponto para os fiscalistas do século XXI: fazer a destrinça do direito fiscal (enquanto ciência e disciplina jurídica) e as políticas fiscais, sempre vulneráveis à volatilidade das maiorias e das necessidades passageiras das sociedades, o que se revela particularmente perigoso em tempos de crise económico-financeira.» In VENTURA, André (2014) – **Lições de Direito Fiscal**, 1ª. ed. Lisboa: Chiado Editora, p. 189.

²⁵⁵ TEIXEIRA, Glória (2016) - **Manual de direito fiscal**, *op. cit.*, p. 58.

²⁵⁶ OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, *op. cit.*, 21.

²⁵⁷ SANTOS, António Carlos dos (2013) – As ciências sociais e humanas e a fiscalidade: o olhar da Ciência Política. In **Fiscalidade: outros olhares**, *op. cit.*, p. 43.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bibliografia

Livros

BECK, Ulrich (2015) – **Sociedade de risco mundial** - em busca da segurança perdida. 1ª. ed., Lisboa: Edições 70. 448 p. ISBN 978-972-44-1857-5.

CALDAS, Marta (2018) – **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal? (Cadernos IDEFF)**. Coimbra: Almedina. 182 p. ISBN 978-972-40-6047-7.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes (2003) – **Direito Constitucional**. 5ª. ed. Coimbra: Almedina, 1504 p. ISBN 972-40-1647-1.

CARVALHO, Paulo de Barros (2013) - **Curso de Direito Tributário**. 25ª. São Paulo: Saraiva. 551 p. ISBN 978-85-02-19699-55.

DOURADO, Ana Paula (2015) – **Direito Fiscal. Lições**. Coimbra: Almedina. 281 p. ISBN 978-972-40-6390-4.

DOURADO, Ana Paula (2017) – **Governança fiscal global**. Coimbra: Almedina, 2017. 410 p. ISBN 978-972-40-7044-5.

GIDDENS, Anthony (1994) – **Consecuencias de la modernidade**. Trad. RAMÓN, Ana Lizón. 1.ª ed., reimpressão. Madrid: Alianza Universidad. 166 p. ISBN 84-206-2760-7 [Em linha]. [Consult. 10 fev. 2017]. Disponível em http://polsocytrabiigg.sociales.uba.ar/files/2014/03/Giddens-Consecuencias_de_la_modernidad.pdf.

GOUVEIA, Jorge Bacelar (2015) – **Manual de direito constitucional. vol. I**. 5ª. ed. Coimbra: Almedina. 691 p. ISBN 978-972-40-5393-6.

——— (2010) - **Manual de Direito Constitucional. Vol. II**. 3ª. ed. Coimbra: Almedina. 1583p. ISBN 978-972-40-3954-41.

MARQUES, A. H. de Oliveira (2012) – **Breve História de Portugal**. 8ª. Ed. Lisboa: Editorial Presença. 782 p. ISBN 978-972-23-1887-7.

MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui (2006) – **Constituição Portuguesa Anotada, Tomo II, Organização Económica, Organização do Poder Político, Artigos 80.º a 201.º**. Coimbra: Coimbra Editora. 764 p. ISBN 972-32-1373-7.

NABAIS, José Casalta (2016) – **Direito fiscal**. 9ª. ed., Coimbra: Almedina. 621 p. ISBN 978-972-40-6505-2.

————— (2018) – **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. 3ª. Ed. Coimbra: Almedina. 232 p. ISBN 978-972-40-7612-6.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2018) – **Fiscalidade**. 6ª. ed. Coimbra: Almedina. 651 p. ISBN 978-972-40-7556-3.

PEYREFITTE, Alain (1997) – **A Sociedade de Confiança**. Lisboa: Instituto Piaget. 596 p. ISBN 972-8407-04-01.

PINTO, Carlos Alberto da Mota (2005) – **Teoria Geral do Direito Civil**. 4.ª ed. Atualizada por MONTEIRO, Antônio Pinto e PINTO, Paulo MOTA. Coimbra: Coimbra Editora. ISBN 972-32-1325-7.

PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada (2016) – **Direito Fiscal**. 5ª. ed. corrigida e aumentada. Coimbra: Almedina. 805 p. ISBN 978-972-40-4792-8.

SANTOS, António Carlos dos (2003) – **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina. 550 p. ISBN 972-40-2059-2.

—————; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES, Maria Manuel Leitão (2014) – **Direito Económico**. 7.ª ed., Coimbra: Almedina. ISBN 978-972-40-5536-7.

—————; LOPES, Cidália Maria da Mota, coords. (2013) - **Fiscalidade: outros olhares**. Porto: Vida Económica. 366 p. ISBN 978-972-788-775-0.

SILVA, José Afonso da (2016) – **Curso de direito constitucional positivo**. 39.º ed. São Paulo: Malheiros, 2016. 936 p. ISBN 978-85-392-0318-5.

SOARES, Albino de Azevedo (1996) – **Lições de direito internacional público**. 4^a. ed., reimpressão, Coimbra: Coimbra Editora. ISBN 972-32-0101-1.

TEIXEIRA, Glória (2016) - **Manual de direito fiscal**. 4^a. Ed. Almedina, Coimbra, 430 p. ISBN 978-972-40-6782-7.

VASCONCELOS, Pedro Pais de (2014) – **Teoria geral de direito**. 7.^a ed. Coimbra: Almedina. 690 p. ISBN 978-972-40-5011-9.

VASQUES, Sérgio (2011) - **Manual de direito fiscal**. Coimbra: Almedina. 410 p. ISBN 978-972-40-4643-3.

VENTURA, André (2014) – **Lições de direito fiscal**, 1^a. ed. Lisboa: Chiado Editora. 391 p. ISBN 978-989-51-1453-5.

XAVIER, Alberto (2016) – **Direito tributário internacional**. Colab. PALMA, Clotilde Celorico; XAVIER, Leonor. 2^a. ed. atualizada, reimpressão. Coimbra: Almedina. 864 p. ISBN 978-972-40-3048-7.

Artigos e Comunicações em Resenhas, Livros e em Publicações periódicas

ABBOT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan (2000) – *Hard and Soft Law in International Governance (2000)*. **International Organization** [Em linha]. [Consult. 29 jul. 2016]. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=1402966>.

CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel (2002) - Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario? **Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña**. 2002, 6: 179-209. ISSN: 1138-039X 1138-039X. [Em linha]. 179-209. [Consult. 26 Out. 2016]. Disponível em <https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/2156/AD-6-8.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

CAMPOS, Diogo Leite de (2016) – A revolução fiscal permanente (e alguma contra-revolução). In **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. Ano 9, Número 1. Coimbra: Almedina. 342 p. ISBN 978-009-01-9127-7.

——— (2007) - As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário. **Revista da Ordem dos Advogados**. [Em linha]. [Consult. 20 Nov. 2016]. Disponível em

<https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>

——— (2017) - As garantias constitucionais dos contribuintes. In CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Lições de Fiscalidade**. Vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 5ª. ed. Coimbra: Almedina. 648 p. ISBN 978-972-40-6950-0 p. 121-151.

CARBAJO VASCO, Domingo (2015) - Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional. **Ekonomiaz: Revista vasca de economía** [Em linha]. N.º. 88. p. 146-175. ISSN 0213-3865 [Consult. 17 Mar. 2017]. Disponível em <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5295700>.

CONTRERAS NÚÑEZ, Mónica (2016) - ¿Es la cooperación reforzada una vía alternativa para avanzar en el proceso de armonización fiscal? In IV ENCUESTRO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (3.ª parte). Coordinadora: Cristina García-Herrera Blanco. **Instituto de Estudios Fiscales**. N.º. 15. p. 39-48 ISSN 1578-0244. [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2017] Disponível em https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_15.pdf

CORDEIRO, António Menezes (2005) - Do abuso do direito: estado das questões e perspectivas. **ROA**. Artigos. [Em linha]. [Consult. 15 Out. 2016]. Disponível em http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idsc=45582&ida=%2045614.

COSTA, Paulo Nogueira da (2014) - O princípio da proporcionalidade na Fiscalidade Internacional: o seu relevo no contexto da União Europeia. **JURISMAT**, Portimão, n.º 4, pp. 321-338. [Em linha]. [Consult. 20 Nov. 2016]. Disponível em http://recil.grupolusofona.pt/bitstream/handle/10437/6394/jurismat4_321-338.pdf?sequence=1

DENNINGER, Erhard (2004) – Derecho en «Desorden» Global. Sobre los efectos de la Globalización. In **Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional**, Núm. 8, p. 117-130. [Em linha]. [Consult. 10 Fev. 2017]. Disponível em <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1983619.pdf>

FORTES, Cylmar Pitelli Teixeira (2015) - Uma análise crítica do papel da jurisprudência no planejamento tributário: tensões principiológicas e desafios à uniformidade. **Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas**. São Paulo. 166 f. [Em linha]. [Consult. 14 Nov. 2016]. Disponível em

<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13991/Cylmar%20Pitelli%20Teixeira%20Fortes%20->

[Uma%20An%C3%A1lise%20Cr%C3%ADtica%20do%20Papel%20da%20Jurisprud%C3%Ancia%20no%20Planejamento%20Tribut%C3%A1rio%20Tens%C3%B5es%20Principiol%C3%B3gicas%20e%20Desafios%20%C3%A0%20Unif_vers%C3%A3o_03_09_2015.pdf?sequence=2](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13991/Cylmar%20Pitelli%20Teixeira%20Fortes%20-)

GARCÍA NOVOA, César (2015) - *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*. In **Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario**. [Em linha]. (7 enero). [Consult. 8 Mar. 2017]. Disponível em <http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/01/Seguridad-Jur%C3%ADtica-Dr-Garc%C3%ADa-Novoa-seguridad-jurc3addica1.pdf> 33 p.

——— (2018) - El año del “compliance” y del cumplimiento cooperativo. La revolución fiscal silenciosa – **Política Fiscal**. [Em linha]. [Consult. 15 Mar. 2019]. Disponível em <https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/el-ano-del-compliance-y-del-cumplimiento-cooperativo-la-revolucion-fiscal-silenciosa>

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes (2010) - Decisão levou análise econômica ao Direito Tributário. **Revista Consultor Jurídico**. [Em linha]. [Consult. 28 Set. 2016] Disponível em <http://www.conjur.com.br/2010-set-15/interpretacao-economica-direito-tributario-nasceu-1935>

GODOI, Marciano Seabra de (2012) - Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. **Revista de Informação Legislativa do Senado Federal**. [Em linha]. n.º 194 abr./jun, Brasília. [Consult. 13 Ago. 2016]. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496582/000952689.pdf?sequence=1>

LA FERIA, Rita de (2009) – Evolução do conceito de abuso do direito no âmbito do direito fiscal comunitário. **Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT** [Em linha]. Belo Horizonte, ano 7, no. 40, jul. [Consult. 15 Set. 2016]. Disponível em <http://bdjur.tjdft.jus.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/2580/Evolu%C3%A7%C3%A3>

o%20do%20conceito%20de%20abuso%20do%20direito%20no%20%C3%A2mbito%20do%20Direito%20Fiscal%20Comunit%C3%A1rio.pdf?sequence=1

Los asesores fiscales, preocupados por retraso de directiva de transparência - FISCALIDAD IMPUESTOS, 12/03/2019 - **Inversion & Finanzas**. [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2019]. Disponível em http://www.finanzas.com/noticias/economia/20190312/asesores-fiscales-preocupados-retraso-4007492_age.html

MAZUELOS BELLIDO, Ángeles – ¿Soft Law: ¿Mucho ruido y pocas nueces? In **Revista Electrónica de Estudios Internacionales**. N.º 8, Diciembre, 2004. [Em linha]. [Consult. 25 Out. 2016]. Disponível em <http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces> p. 1.

NABAIS, José Casalta (2002) – A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista da Advocacia Geral da União**. [Em linha]. n.º1, mar./jun. [Consult. 18 Ago. 2016]. Disponível em <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/525/514>.

SAAVEDRA, José Leyva (2012) – Autonomía privada y contrato. In **Revista Oficial del Poder Judicial**. Año 4-5, N° 6 y N° 7/. p. 267-290. [Em linha]. [Consult. 9 Mar. 2017]. Disponível em <https://www.pj.gob.pe/.../12.+Doctrina+Nacional+-+José+Leyva>.

SANCHES, J. L. Saldanha (2008) – As duas Constituições - nos 10 anos da cláusula geral antiabuso. **Revista Fiscalidade sobre “Reestruturação de Empresas e Limites no Planeamento Fiscal”**. Universidade Nova de Lisboa (14 de fev.). [Em linha]. [Consult. 20 Nov. 2016]. Disponível em <http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf>

SANTOS, António Carlos dos (2013) – As ciências sociais e humanas e a fiscalidade: o olhar da Ciência Política. In **Fiscalidade: outros olhares**. SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mora, coord. Porto: Vida Económica. 366 p. ISBN 978-972-788-775-0. p. 15-46.

——— (2018) - A “boa ciência económica” e a crise: Peregrinatio ad loca infecta? **Revista Crítica Económica e Social**. n.º 16, julho-setembro. [Em linha]. [Consult. 21 Fev. 2019]. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.com/bibliografia/>

—————; MARTINS, António M. Ferreira (coords.) (2009) – Relatório de enquadramento do Grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. **Ministério das Finanças e da Administração Pública**. [Em linha]. [Consult. 10 Ago. 2018]. Disponível em http://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf. 56 p.

————— ; LOPES, Cidália Maria da Mota (2013) - O cumprimento fiscal em Portugal – Fatores associados a erros e atrasos na entrega das declarações fiscais das pessoas singulares. *In Revista do Instituto de Direito Brasileiro* (revista eletrónica da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa), ano 2, nº 12, pp. 13825-13852. [Em linha]. [Consult. 18 Fev. 2019]. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.com/bibliografia/>

—————; PALMA, Clotilde Celorico (2013) - Os princípios da proteção da confiança legítima e da não retroatividade das normas tributárias em tempos de crise: o caso português. *In Revista do Instituto de Direito Brasileiro*. Ano 2, nº 4. p. 147-3182. ISSN: 2182-7567. [Em linha]. [Consult. 20 Jan. 2019]. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/12/nc3a3o-retroatividade-das-normas-tribut3a1rias.pdf>

————— (2010) - Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o fiscalista no seu labirinto. *Revista do Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará*, Vol. 30, no. 2 (Jul./Dez.). p. 227-266. [Em linha]. [Consult. 05 Jun. 2016]. Disponível em <http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/1209/1174>

————— (2016) - O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo”. *In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. 1, Ano VIII, 15. p. 179-216. [Em linha]. [Consult. 05 Dez. 2018]. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/revista-de-financ3a7as-i.pdf>

————— (2018) – Cidadania e fiscalidade: que relação? In V CONGRESSO INTERNACIONAL DE “CIDADANIA E EDUCAÇÃO FISCAL NA LUSOFONIA, ISCAL/IDEFF/IPCA/DNRE”, Centro Cultural de Mindelo, São Vicente, Cabo Verde. [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2019]. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2018/10/cidadania-luanda-12-10-vf.pdf>

SANTOS, J. Albano (2013) – O conflito entre o imposto e a propriedade – uma perspectiva histórica. In **Fiscalidade: outros olhares**. p. 85-108. SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota, coord. Porto: Vida Económica. 366 p. ISBN 978-972-788-775-0.

TORRES, Heleno Tavares (2011) - Temporalidade e Segurança jurídica – irretroatividade e anterioridade tributárias. In **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. pp. 45-62 [Em linha]. [Consult. 15 Out. 2016]. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/heleno.pdf> p. 46

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (2003) – O *soft law* como fonte formal do direito internacional público. **Iusgentium** [Em linha]. 21 p. [Consul. 25 Out. 2016]. Disponível em <http://iusgentium.ufsc.br/wp-content/uploads/2014/11/o-soft-law-como-fonte-formal-do-dip.pdf>

VEGA GARCIA, Alberto - ***El soft law en la fiscalidad internacional***. Barcelona: *Universitat Pompeu Fabra*, 2014. 630 f. *Tesi Doctoral*. [Em linha]. [Consulta em 25.2.2016]. Disponível em <http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/279394/talvg.pdf;jsessionid=D030F6C2E49FBE45B0BC8757DFAB429B.tdx1?sequence=1>

Fontes documentais

Legislação da União Europeia

CARTA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DA UNIAO EUROPEIA (2000) - **Jornal Oficial das Comunidades Europeias**. C 364/1-22, 18.12.2000. [Em linha]. [Consult. 15 Nov. 2018]. Disponível em https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf

DIRETIVA 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011. **Jornal Oficial da União Europeia**. L 64/1, 11.3.2011. [Em linha]. [Consult. 27 Dez. 2018]. Disponível em <https://publications.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/9c0b4723-7e53-4595-9fa7-1b78e5ddf337/language-pt>

DIRETIVA 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014 que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade. **Jornal Oficial da União Europeia**. L 359/1 a L 359/29, 16.12.2014. [Em linha].

[Consult. 30 Jan. 2017]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107&from=PT>

DIRETIVA 2015/2376/UE do Conselho, 8 de dezembro de 2015 que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade. **Jornal Oficial da União Europeia**. L 332/1 a L 332/10, 18.12.2015. [Em linha]. [Consult. 23 Mai. 2016]. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=PT>

DIRETIVA 2016/1164/UE do Conselho, de 12 de julho de 2016 que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno. **Jornal Oficial da União Europeia**. L 193/1 a L 193/14, 19.7.2016. [Em linha]. [Consult. 15 Jan. 2018]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN>

DIRETIVA 2018/822 do Conselho da União Europeia, de 25 de maio de 2018. **Jornal Oficial da União Europeia**, L 139/1 a L 139/13, 5.6.2018. [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2019]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822>

RETIFICAÇÃO DA DIRETIVA 2018/822/UE do Conselho, de 25 de maio de 2018 - Altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar. **Jornal Oficial da União Europeia**. L 31/108, 1.2.2019 [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2019]. Disponível em [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822R\(03\)&from=FR](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822R(03)&from=FR)

TRATADO DA UNIÃO EUROPEIA (VERSÃO CONSOLIDADA) (2016) - **Jornal Oficial da União Europeia**. C 202/13-45, 7.6.2016. [Em linha]. [Consult. 15 Nov. 2018]. Disponível em https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_2&format=PDF

TRATADO sobre o funcionamento da União Europeia (versão consolidada). **Jornal Oficial da União Europeia**. C 326/47-390. Eur-Lex. [Em linha]. [Consult. 10 Mar. 2017]. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=pt>

Outros documentos e instrumentos da União Europeia

COMISSÃO EUROPEIA (2012) – Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho. Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais. Bruxelas, 6.12.2012, COM(2012) 722. [Em linha]. [Consult. 20 Jun. 2019]. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_pt.pdf

COMISSÃO EUROPEIA (2016) – **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho - Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na EU.** [Em linha]. Bruxelas. [Consult. 10 dez. 2016]. Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-23-PT-F1-1.PDF>

COMISSÃO EUROPEIA (2017) – **Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiras a comunicar.** Bruxelas, 21.6.2017/0138. {SWD(2017) 236 final} {SWD(2017) 237 final} [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2019]. Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/PT/COM-2017-335-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF> e https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:638f0a5d-568f-11e7-a5ca-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF

COMMISSION RECOMMENDATION of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2012/772/EU) THE EUROPEAN COMMISSION - **Official Journal of the European Union.** L 338/41, 12.12.2012 [Em linha]. [Consult. 3 Fev. 2018]. Disponível em http://publications.europa.eu/resource/cellar/fff0ff5a-4451-11e2-9b3b-01aa75ed71a1.0006.04/DOC_1

COMISSÃO EUROPEIA (2016) – **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho - Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na EU.** [Em linha]. Bruxelas. [Consult. 10 Dez. 2016]. Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-23-PT-F1-1.PDF>

COMISSÃO EUROPEIA (2017) – **Ficha Temática do Semestre Europeu reduzir o planeamento fiscal agressivo.** 20.11.2017. [Em linha]. [Consult. 12 Dez. 2018]. Disponível em https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_pt.pdf

COMUNICADO DO CONSELHO DE MINISTROS – **Portal da Finanças do Governo de Portugal** [Em linha]. 04 de abril (2016). [Consult. 08 Set. 2016]. Disponível em <http://www.portugal.gov.pt/pt/o-governo/cm/comunicados/20160428-cm-com.aspx>

COMUNICADO (2019) - Transposição da Directiva (UE) 2018/822. Violação do Sigilo Profissional. 31.05.2019. **Portal da Ordem dos Advogados**. [Em linha]. [Consult. 10 Jun. 2019]. Disponível em <https://portal.oa.pt/comunicacao/comunicados/2019/comunicado-transposicao-da-directiva-ue-2018822/>

PARLAMENTO EUROPEU (2007) - Resolução do Parlamento Europeu, de 4 de Setembro, sobre as implicações institucionais e jurídicas da utilização de instrumentos jurídicos não vinculativos ("soft law") (2007/2028(INI)). [Em linha]. [Consult. 26 Out. 2016]. Disponível em <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2007-0366+0+DOC+XML+V0//PT>

PARLAMENTO EUROPEU (2015) – Comunicado de imprensa. Fiscalidade. **Parlamento Europeu aprova recomendações para combater planeamento fiscal agressivo, evasão fiscal e elisão fiscal**. 25 Novembro [Em linha]. [Consult. 20 Jul. 2016]. Disponível em <http://www.europarl.europa.eu/news/pt/news-room/20151120IPR03607/pe-aprova-recomenda%C3%A7%C3%B5es-para-combater-planeamento-fiscal-agressivo>

Decisões judiciais da União Europeia

FERNLUND, C. G. REL. (2018) – Acórdão da Oitava Secção do Tribunal de Justiça da União Europeia. 3.07.2019. Processo C-316/18 (The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs contra The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge). **InfoCuria - Jurisprudência do Tribunal de Justiça** [Em linha]. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=neutralidade%2Bfiscal&docid=215765&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3013432#ctx1>

ROSAS, A. rel. (2018) - Acórdão da Sétima Secção do Tribunal de Justiça da União Europeia. 12.09.2018. Processo C-69/17 (SIEMENS e Agencia de Administração Fiscal). **EUR-LEX Acesso ao Direito da União Europeia**. [Em linha]. [Consult. 15 Fev. 2019]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1554822644887&uri=CELEX:62016CJ0298>

Outros instrumentos internacionais

ESTATUTO DA CORTE INTERNACIONAL DE JUSTIÇA (1945) - **Nações Unidas**. [Em linha]. [Consult. 25 Out. 2016]. Disponível em <https://nacoesunidas.org/carta/cij/>

OCDE (1960) - *Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development. Organisation for Economic Co-operation and Development* [Em linha]. Paris, 14 de Dezembro. [Consult. 12 Jun. 2016]. Disponível em <https://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm>

OCDE (1998) - *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. Paris: **OECD Publishing**. <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>. 84 p. [Em linha]. [Consult. 19 Out. 2019]. Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page80

OCDE (2000-2005) – Convenção Modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património. **Portal das Finanças**. [Em linha]. [Consul. 10 Mar. 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf

OCDE (2006) - **Declaración Final de Seúl. Tercera Reunión del foro OCDE sobre administración tributaria**. [Em linha] 14-15, Septiembre 2006, Seúl, Corea. [Consult. 14 Out. 2016]. [Em linha]. <https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf>

OCDE (2008) - **Comunicado del Cabo. Cuarta Reunión del Foro del OCDE de Administración Tributária**. [Em linha]. 10-11, Enero, 2008, Cabo, África do Sul. [Consult. 16 Out. 2016]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/administration/39887435.pdf>

OCDE (2013) – Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros. [Em linha]. [Consult. 20 Jun. 2019]. ISBN 978-92-64-20123. Disponível em <https://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>

OCDE (2011) - Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal. [Em linha]. [Consult. 3 Ago. 2016]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>

OCDE (2011) - **Protocolo de Alteração à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal**. [Em linha]. [Consult. 1 Mar. 2016.]. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>

OCDE (2011) - *Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure report on disclosure initiatives*. [Em linha]. Fev. 2011. [Consult. 10 Jan 2019]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>

OCDE (2011) - Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal. **Texto do Relatório Explicativo depois de alterada pelo Protocolo**. [Em linha]. [Consult. 3 Ago. 2016]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>

OCDE (2015) - Mandatory Disclosure Rules, Action 12. 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Publishing, Paris. [Em linha]. [Consult. 6 Ago. 2016]. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en> ISBN 978-92-64-24144-2

OCDE (2015) - Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Éditions, Paris. [Em linha]. [Consult. 19 Set. 2016]. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>

OCDE (2016) - Nota informativa. El marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS. [Em linha]. Anexo 2, Março (2016). [Consult. 15 Ago. 2016]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/nota-informativa-marco-inclusivo-para-la-implementacion-del-proyecto-beps.pdf>

OCDE (2016), *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris. p. 5. [Em linha]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/proyecto-beps-nota-explicativa-9789264263567-es.htm>

OCDE (2016) - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Éditions OCDE, Paris. [Em linha]. [Consult. 10 Out. 2018]. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es> ISBN 978-92-64-26736-7

OCDE (2017) - JURISDICTIONS PARTICIPATING IN THE CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS STATUS. 9 JUNE 2017. OCDE. [Em linha]. [Consult. 5 Jul. 2019]. Disponível em http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/Status_of_convention.pdf

OCDE (2018) - Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures. **OECD**, Paris. [Em linha]. [Consult. 20 Ago. 2019]. Disponível em [www.oecd.org/tax/exchange-of-information/ model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf)

Instrumentos e documentos portugueses

Legislação portuguesa

CÓDIGO CIVIL (2015) - Decreto-lei no. 47.344, de 25 de Novembro de 1966. 19ª ed. Coimbra: Almedina. 860 p. ISBN978-972-40-5926.

CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO - Decreto-Lei No. 433, Diário da República n.º 250/1999, Série I-A de 1999-10-2. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 10 jan. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/117628975/201903072234/73649421/diploma/indice>

CÓDIGO FISCAL DE INVESTIMENTO (2014) - Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 22 jun. 2019]. Disponível em https://dre.pt/home/-/dre/58683382/details/maximized?p_auth=z1jPmlYx

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA – **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 10 fev. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/337/201903091837/128266/diploma/indice>

DECRETO N.º 53/2016 do Presidente da República - **Diário da República Eletrónico**. Diário da República n.º 150/2016, Série I de 2016-08-05, Páginas 2623 – 2623. [Em linha]. [Consult. 3 Ago. 2019]. Disponível em <https://data.dre.pt/eli/decpresrep/53/2016/08/05/p/dre/pt/html>

DECRETO-LEI N.º 29/2008, de 25 de janeiro - Diário da República n.º 39/2008, Série I de 2008-02-25. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 2 Fev. 2019]. Disponível em <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/29/2008/02/25/p/dre/pt/html>

DECRETO-LEI N.º 48295/1968, de 27 de março - Aprova para adesão a Convenção sobre Relações Diplomáticas, celebrada em Viena em 18 de Abril de 1961. Diário do Governo n.º 74/1968, Série I. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 20 Jun. 2019]. <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/234966/details/maximized>

DESPACHO N.º 14592/2008 de 27 de Maio - Orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamento fiscal para prevenção e combate a actuações abusivas e evasivas. Série II, n.º 101. **Portal da Finanças**. [Em linha]. [Consult. 08 Set. 2016]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/CEDF0B10-D5AB-4C76-A924-D1F11B257BD3/0/despacho_14592_2008.pdf

DESPACHO N.º 11873/ 2009, de 18 de maio - Esclarecimentos sobre o Decreto-lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro. **Portal das Finanças**. [Em linha]. Série II, n.º 95. [Consult. 21 Jun. 2016]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/862F85C4-5921-4BC2-A8EF-9D2D493F6150/0/despacho11873_2009.pdf

ESTATUTO dos Benefícios Fiscais: Decreto-Lei n.º 215/89. **Diário da República Eletrónico**. n.º 149/1989, Série I de 1989-07-01. [Em linha]. [Consult. 10 Set. 2018]. <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34554075/view?consolidacaoTag=Fiscal>

LEI GERAL TRIBUTÁRIA – Decreto-lei 398/98, de 17 de Dezembro. Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 20 fev. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/118367405/201903072256/73663621/diploma/indice?q=lei+geral+tributaria>

LEI N.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro – Diário da República, 1.ª série — N.º 249 — 29 de Dezembro de 2006. 8626-(48). **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/197511>

LEI N.º 139/2015, de 7 de setembro – Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados. **Diário da República**. [Em linha]. n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07 [Consult. 17 Jun. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/70196966/details/normal?q=lei+139+>

LEI N.º 145/2015, de 9 de setembro - Estatuto da Ordem dos Advogados. **Diário da República**. [Em linha]. n.º 176/2015, Série I de 2015-09-09 [Consult. 20 Mar. 2019]. Disponível em https://dre.pt/home/-/dre/70236273/details/maximized?p_auth=zaRY6Wkd

LEI N.º 9/2019, de 1 de fevereiro – Diário da República, 1ª. série – N.º 23 – 1 de fevereiro de 2019. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 25 Abril 2019]. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/118950628>

LEI N.º 32/2019, de 03 de Maio – Altera a Lei Geral Tributária. Diário da República n.º 85/2019, Série I, 03 de maio de 2019. Artigo 3.º. **Diário da República Eletrónico**. [Em linha]. [Consult. 10 Jul. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/122178579/201907291809/73698458/element/diploma>

PORTARIA N.º 364-A/2008, de 14/05 - Aprova o modelo de declaração para comunicação dos esquemas ou actuações de planeamento fiscal e respectivas instruções de preenchimento. **Portal das Finanças do Governo de Portugal** [Em linha]. Série I - n.º 93 - 1º (2008). [Consult. 4 Jun. 2016]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/F3081A15-CA25-447C-848E-D63322F4D945/0/Portaria_364A2008.pdf

RESOLUÇÃO n.º 183/2016 da Assembleia da República. **Diário da República Eletrónico**. Diário da República n.º 150/2016, Série I de 2016-08-05, Páginas 2632 – 2674. [Em linha]. [Consult. 3 Ago. 2019]. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/75105953/details/normal?l=1>

Outros instrumentos portugueses

ARQUIVO MUNICIPAL DO PORTO – **Motins em 1637 em Évora**. Gestão Integrada de Sistemas de Arquivo. [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2019]. Disponível em <http://gisaweb.cm-porto.pt/units-of-description/documents/300483/>

Aviso n.º 101/2016 - Negócios Estrangeiros – **Diário da República Eletrónico**. Diário da República n.º 175/2016, Série I de 2016-09-12, Páginas:3153 – 3154. [Em linha]. [Consult. 3 Ago. 2019]. Disponível em <https://data.dre.pt/eli/av/101/2016/09/12/p/dre/pt/html>

PORTAL DAS FINANÇAS (2010) - **Divulgação ao abrigo do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro**. [Em linha]. [Consult. 25 Abr. 2018]. Disponível em

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Planeamento_Fiscal/Documents/Divulgacao-DL_29-08-PFA.pdf

PORTAL DAS FINANÇAS (2015) - **Plano Estratégico Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017**. [Em linha]. [Consult. 06 Abr. 2016]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/E245BDAE-D856-4186-A950-F0BE649869DF/0/Plano_Estrategico_Combate_Fraude_Fiscal_Aduaneira_2015_2017.pdf

PORTAL DAS FINANÇAS (2016) – **Instruções de Preenchimento**. [Em linha]. [Consult. 12 Out. 2016]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/pla

PORTAL DAS FINANÇAS (2016) - **COMUNICADO do Conselho de Ministros** – do Governo de Portugal [Em linha]. 04 de abril. [Consult. 08 Set. 2016]. Disponível em http://www.portugal.gov.pt/pt/o-governo/cm/comunicados/20160428-cm-com.aspxneamento_fiscal/Documents/Instrucoes_Preenchimento_Dec_Plan_Fiscal.pdf

PORTAL DAS FINANÇAS (2017) - **Relatório de Atividades 2017 Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças**. [Em linha]. [Consult. 10 Fev. 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Instrumentos_Gestao/Relatorio_atividades/Documents/Relatorio_Atividades_AT_2017.pdf

PORTAL DAS FINANÇAS (2018) - Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira 2018-2020 - Combater a Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira e a Economia Paralela. [Em linha]. [Consult. 10 Jan. 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Documents/PECFEFA_2018_2020.pdf

PORTAL DAS FINANÇAS (2019) – **Obrigações acessórias**. [Em linha]. [Consult. 18 Mar. 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irs_irc/Pages/default.aspx

PORTAL DAS FINANÇAS (2019) – **Anteprojeto de proposta de lei relativa à transposição da Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018**. [Em linha]. [Consult. 10 Jun. 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/destaques/Documents/Anteprojeto_DAC_6.pdf

PORTAL DAS FINANÇAS (2019) – **Tabela Prática das Convenções para evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal**. [Em linha]. [Consul. 20 set. 2019]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/Tabela_CDT_2019.pdf

ANEXO I

Estruturas fiscais divulgadas em 2010

1- Estruturas que implicavam a participação de entidade total ou parcialmente isenta, conforme abaixo:

Descrição das comunicações	Vantagem fiscal pretendida	Impostos implicados	Enquadramento pela AF
(2008) Utilização de uma Sociedade Gestora de Participações Sociais residente em território português; Realização de entradas para o capital social, no ato da sua constituição ou do aumento do capital, para servir de veículo para a transferência de ativos provenientes do estrangeiro. 3- Operação de fusão por incorporação da SGPS numa outra sociedade (operacional) residente em território português, em que os ativos são integrados no património desta sociedade (incorporante).	Quanto ao imposto do selo, o aproveitamento da isenção prevista na alínea r) * do n.º 1 do artigo 7.º do CIS. Quanto ao IRC, com o aproveitamento do regime de neutralidade fiscal das fusões constante dos artigos 73.º e 74.º do respectivo Código. * Eliminada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.).	IRC e Imposto do Selo	Aplicação da cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do art. 38.º LGT) ou da cláusula anti-abuso prevista no n.º 10 do artigo 73.º do Código do IRC
(2010) Um grupo multinacional (A) pretendendo adquirir uma sociedade residente em Portugal (F) constitui uma sociedade gestora de participações sociais (M) em Portugal que irá realizar a operação de aquisição e obter o correspondente financiamento junto de uma instituição de crédito. Após a aquisição, e de modo a reduzir, de forma abusiva, o lucro tributável global mediante a dedução dos gastos incorridos com o financiamento, a sociedade M incorpora, através de fusão, a sociedade F, passando a desenvolver a actividade desta última.	Redução do lucro tributável global mediante a dedução dos gastos incorridos com o financiamento.	IRC	Eventual aplicação do artigo 23.º do Código do IRC ou da cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do artigo 38.º da LGT)

2 - Estruturas que implicam a participação de entidades sujeitas a um regime fiscal privilegiado

Descrição	Vantagem fiscal pretendida	Impostos implicados	Enquadramento pela AF
(2008) Uma sociedade residente em território português apura menos-valias no âmbito da dissolução e partilha de uma sociedade participada residente num Estado membro da União Europeia. Previamente à dissolução e partilha, a sociedade não residente alienou à sociedade mãe, ao valor de mercado, a participação detida em sociedade residente, beneficiando as mais-valias apuradas de um regime de isenção, quer ao abrigo da legislação nacional a que está sujeita, quer, em Portugal, por força de convenção destinada a evitar a dupla tributação ao caso aplicável. Os lucros gerados pela mais-valia quando distribuídos à sociedade-mãe beneficiam do regime consagrado no artigo 51.º do CIRC, que implica a dedução de 50% ou de 100% daqueles rendimentos, consoante seja ou não aplicável o n.º 10 deste preceito. A subsequente liquidação e partilha da sociedade não residente conduz ao apuramento de uma menos-valia, dedutível em 50%, nos termos do n.º 3 do artigo 45.º do CIRC.	Aproveitamento dos regimes constantes dos artigos 45º, nº3, 51.º, 52.º e 81º do Código do IRC e das convenções destinadas a evitar a dupla tributação.	IRC	Aplicação do n.º 10 do artigo 51.º do CIRC ou da cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do art. 38.º da LGT)
(2008 e 2009) Uma sociedade residente em território português constitui ou utiliza uma sociedade holding já constituída residente num outro Estado membro da União Europeia (UE), para a qual transfere, a preços de mercado, ou não, uma participação em sociedade com sede fora da UE. A sociedade holding residente na UE beneficia de um regime de tributação mais favorável em sede de impostos sobre o rendimento, designadamente quanto aos dividendos auferidos das suas participadas e não dispõe dos meios humanos e materiais adequados ao exercício do seu objecto social. Assim, a referida holding europeia obtém uma tributação mais favorável aquando da distribuição de dividendos da sua participada residente fora da UE, beneficiando os lucros que subsequentemente são distribuídos para a sociedade residente em Portugal da aplicação do mecanismo de eliminação da dupla tributação económica.	Aproveitamento do mecanismo de eliminação da dupla tributação económica constante do artigo 51.º do Código do IRC que, com a interposição de uma sociedade residente em Estado Membro da UE, passa a beneficiar, de forma indirecta, os lucros distribuídos por sociedade residente num país terceiro. IRC	IRC	Aplicação do n.º 10 do artigo 51.º do CIRC ou da cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do art. 38.º LGT)

2008 e 2009 No grupo de sociedades é utilizada uma sociedade instrumental localizada num Estado membro da União Europeia com um regime de tributação dos rendimentos financeiros mais favorável do que o regime nacional, para a obtenção de recursos financeiros, junto do (s)accionista(s), por via de instrumentos não remunerados, e/ou com recurso ao mercado, havendo neste caso garantia, directa ou indirecta, prestada pelo(s) accionista(s). Os fundos obtidos pela sociedade instrumental são disponibilizados a outras entidades do grupo, com remuneração, permitindo-lhes gerar lucros que podem ser distribuídos à sociedade mãe em Portugal, beneficiando dos mecanismos de eliminação de dupla tributação económica. Não se vislumbram motivos económicos extrafiscais que justifiquem a utilização de tal sociedade, em detrimento do financiamento directo por parte do accionista às entidades do grupo.	A operação possibilita que os proveitos obtidos pelo accionista, sob a forma de lucros distribuídos, não sejam tributados em território nacional.	IRC e imposto do selo	Aplicação do n.º 10 do artigo 51.º ou do artigo 63.º do CIRC ou da cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do art. 38.º da LGT) ou, ainda, do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, na parte respeitante aos encargos financeiros suportados pelos accionistas para financiar a sociedade instrumental
(2008) Prestação de garantias a não residentes sem estabelecimento estável em território português através de sucursal financeira internacional ou de sucursal financeira exterior, beneficiárias de um regime de tributação mais favorável, de instituição de crédito residente em Portugal.	A vantagem fiscal abusiva resulta da afectação destas operações a uma sucursal, quando esta não se encontre dotada com fundos próprios adequados à avaliação prévia dos riscos assumidos, tendo como objectivo exclusivo a não tributação dos rendimentos gerados na esfera da respectiva sede.	IRC e Imposto do Selo	Aplicação da cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do art. 38.º LGT) ou do artigo 63.º do CIRC
(2010) Uma sociedade (M) residente para efeitos fiscais em jurisdição com um regime fiscal claramente mais favorável, detentora da totalidade do capital social de uma outra entidade, residente para efeitos fiscais em Portugal (F1), é titular, entre outros activos, de direitos de propriedade industrial licenciados à sociedade participada. M pretende transmitir a titularidade dos direitos de propriedade industrial para uma entidade relacionada (F2) igualmente residente para efeitos fiscais na mesma jurisdição.	O objetivo é criar as condições para proporcionar aos pagamentos de <i>royalties</i> os benefícios da Directiva 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho, traduzidos na retenção na fonte efectuada à taxa de 5% que passará a 0% a partir de 1 de Julho de 2013.	IRC	Aplicação do disposto no n.º 6 do artigo 87.º CIRC (disposição anti-abuso de carácter específico) de modo a excluir os <i>royalties</i> da aplicação da Directiva e do artigo 27.º do EBF para o afastamento da isenção das mais valias obtidas na transmissão de partes sociais.

Adicionalmente, F2 é objecto de redomiciliação num Estado Membro da UE, passando, simultaneamente ou não, através de aquisição e/ou subscrição de aumento de capital, a deter uma participação no capital social de F1 não inferior a 25%. Envolve sociedades residentes em território português, na União Europeia e em jurisdições com regime fiscal privilegiado	Em simultâneo, M beneficia da não sujeição a IRC dos ganhos da operação de alienação da titularidade dos direitos de propriedade industrial.		
(2010) Uma entidade desportiva (D), residente em Portugal, pretende adquirir direitos sobre um jogador a uma sociedade residente (P) no Panamá. Para aproveitar, o desagravamento fiscal previsto numa Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada por Portugal com outro Estado, na operação é introduzido um terceiro interveniente (T), residente nesse outro Estado, a quem D efectua os pagamentos relativos à aquisição dos direitos. Na realidade, T age apenas na qualidade de fiduciário da sociedade panamiana, sendo remunerada enquanto tal, não constituindo o beneficiário efectivo do rendimento pago por D .	Desagravamento fiscal previsto numa Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada por Portugal com outro Estado,	IRC	Aplicação das cláusulas anti-abuso previstas na CDT ao caso aplicável e/ou a cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do artigo 38.º da LGT)

3- Estruturas que implicam a utilização de prejuízos fiscais

Descrição	Vantagem fiscal pretendida	Impostos implicados	Enquadramento pela AF
(2008) Uma empresa residente para efeitos fiscais em Portugal aliena um bem, que utiliza na sua actividade, a uma empresa relacionada residente na União Europeia. Com esta operação apura uma mais valia fiscal que não é tributada pela utilização de prejuízos fiscais reportáveis. Seguidamente, a empresa alienante celebra um contrato de locação sobre esse bem na qualidade de arrendatária, procurando afastar a classificação do contrato de locação como locação financeira e consequentemente o regime previsto no número 2 do artigo 25.º do Código do IRC.	Conjugação do aproveitamento da dedução dos prejuízos fiscais e da potenciação de maiores deduções, tanto na esfera da entidade vendedora (rendas) como da entidade adquirente e locadora (depreciações calculadas eventualmente sobre um valor do bem aumentado).	IRC	Poderá ser aplicável o regime previsto no número 2 do artigo 25.º do Código do IRC, caso, designadamente: a natureza do bem assuma características tais que, sem que sejam feitas grandes alterações, apenas o locatário os possa usar; as cláusulas estabelecidas no contrato de locação sejam desconformes com o Princípio de Plena Concorrência previsto no número 1 do artigo 63.º do Código do IRC; ou a operação tenha sido efectuada

Envolve sociedades residentes em território português e em outros Estados Membros da União Europeia.			visando essencialmente a obtenção de vantagens fiscais permitindo ainda o recurso à cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do artigo 38.º da LGT).
(2009) Uma sociedade (A) cede, a outra sociedade do grupo (B), um ramo de negócio, que inclui diversos contratos de clientes com duração limitada no tempo. O valor da cessão, correspondente ao valor de mercado, permite à sociedade A obter um lucro tributável, possibilitando-lhe a dedução de prejuízos fiscais que de outro modo caducariam. A sociedade B reconhece um activo que será amortizado ao longo do período de duração dos contratos de clientes. Para a execução dos contratos, a sociedade B, uma vez que não possui estrutura material e humana, subcontrata a sociedade A.	Por um lado, permite que, na sociedade A , os prejuízos fiscais, cuja dedutibilidade estava em vias de caducar, sejam aproveitados, e por outro, na sociedade B , sejam gerados custos através da depreciação do activo cedido.	IRC	Aplicação da cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do artigo 38.º da LGT)
(2009) Os sócios – pessoas singulares – efectuem uma doação de um bem imóvel tendo como beneficiária uma sociedade por quotas que já utilizava o bem no âmbito da sua actividade. O valor de aquisição do imóvel na sociedade é o valor de mercado que não pode ser inferior ao que resulte da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo. A variação patrimonial positiva gerada pela entrada do imóvel na sociedade não é tributada devido à existência de prejuízos fiscais ainda dentro do período de reporte. Por outro lado, a sociedade passa a poder calcular as depreciações do imóvel tendo como base o valor de aquisição. A entrada do imóvel na sociedade, por doação, evitou a sujeição ao IMT. Na esfera dos sócios (pessoas singulares) foi evitado o apuramento de mais-valias tributáveis em IRS. Posteriormente, a sociedade por quotas poderia ser transformada em sociedade anónima e de seguida os sócios procederiam à alienação das acções beneficiando do regime fiscal previsto no Código do IRS ou a sociedade alienaria o imóvel obtendo uma mais-valia de reduzido valor e		IRS, IRC, IMT e I Selo	Eventual aplicação da cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do artigo 38.º da LGT).

proporcionando-lhe ainda o benefício de eventuais prejuízos fiscais dedutíveis remanescentes.			
(2009) Uma sociedade realiza uma operação financeira de titularização de créditos futuros. As obrigações emitidas pela entidade que adquiriu os créditos podem ser colocadas junto de uma instituição financeira ou ser subscritas por outra sociedade do grupo. A sociedade obtém, deste modo, a antecipação de receitas futuras que, em simultâneo, são consideradas, apenas para efeitos fiscais, como proveitos ou rendimentos do período de tributação em que a operação teve lugar, sendo acrescidas ao lucro tributável. Envolve sociedades residente em território português.	O aumento do lucro tributável daí resultante não é efectivamente tributado dada a existência de prejuízos fiscais de exercícios anteriores ainda dentro do período de reporte.	IRC, Imposto do Selo	aplicação da cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do artigo 38.º da LGT) ou não aplicação do regime fiscal previsto no DL 219/2001, de 4 de Agosto, tendo por referência, independentemente do eventual abuso presente na operação, do regime geral previsto no artigo 18.º do Código do IRC.

4- Estruturas propostas com cláusula de exclusão ou limitação de responsabilidade

Descrição	Vantagem fiscal pretendida	Impostos implicados	Enquadramento pela AF
(2009) Uma sociedade residente (M), para efeitos fiscais, em Portugal, pretende alienar, a uma entidade não relacionada (A), partes sociais detidas no capital de uma outra sociedade portuguesa (F), sendo as mais-valias obtidas tributáveis em IRC. Com o objectivo de reduzir as mais-valias tributáveis, a sociedade M propõe um aumento do capital social de F, sem prémio de emissão, a subscrever por uma sociedade não residente (NR), de que resulta uma redução da percentagem de capital detida por M em F. Posteriormente, a aquisição das partes sociais, por parte da sociedade A, é efectuada quer a M, quer a NR. Envolvidas sociedades residentes em território português e sociedades não residentes.	Uma parte das mais-valias é apurada por uma entidade não residente beneficiando de um regime mais favorável, ao abrigo do artigo 27.º do EBF ou de uma convenção para evitar a dupla tributação.	IRC	Aplicação do artigo 27.º do EBF, caso a sociedade não residente seja detida, directa ou indirectamente, em mais de 25% por entidades residentes ou da cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do artigo 38.º da LGT)

ANEXO II

Quadro com Resumo sobre o dever de declarar previsto na Diretiva 2018/822, no DL 29/2008 e no Projeto de lei ⁱ

	Diretiva 2018/822	Regime vigente (DL29/2008)	Projeto de Lei
Requisitos para a obrigação de declarar	Mecanismos transfronteiriços que visem a obtenção de uma vantagem fiscal como benefício principal ou um dos benefícios principais²⁵⁸. Genéricos(*): cláusula de confidencialidade em favor do promotor; previsão de honorários vinculados à vantagem fiscal; ou disponibilidade dos mecanismos a uma pluralidade de contribuintes. Específicos: a) Relacionados com o benefício principal (*): i) um dos participantes do mecanismo utilize de medidas artificiosas «na aquisição de uma empresa deficitária, na cessação da atividade principal dessa empresa e na utilização das suas perdas para reduzir os seus encargos fiscais» inclusive transfira essas perdas para outra jurisdição; * ii) um mecanismo tenha «por efeito converter rendimento em capital, donativos ou outras categorias de rendimentos» para um nível mais baixo de tributação ou isento de impostos; iii) um mecanismo que inclua operações circulares que resultem num <i>carrossel</i> de fundos. b) Relacionados com as operações transfronteiriças que: i) envolvam a «dedutibilidade de pagamentos transfronteiriços efetuados entre duas ou mais empresas associadas» desde que atenda ao seguinte: - o destinatário não for residente em nenhuma	Mecanismos com a finalidade (exclusiva ou predominante) de obter vantagens fiscais, em que haja: - participação de entidade sujeita a regime fiscal privilegiado ou entidade total ou parcialmente isenta; - operações financeiras ou sobre seguros que possam requalificar rendimento ou alterar o beneficiário; - a utilização de prejuízos fiscais; - cuja proposta feita, pelo promotor, preveja cláusula de exclusão ou limitação da sua responsabilidade;	Mecanismos, transfronteiriços ou não, desde que possam produzir efeitos – total ou parcialmente – em Portugal. Genéricos: prevê os mesmos requisitos previsto na Diretiva e acrescenta a situação em que haja a cláusula de exclusão ou a limitação de responsabilidade, quer essa exclusão ou limitação aproveite o contribuinte, o intermediário ou participante do mecanismo. Específicos: a) Relacionados com o benefício principal: O projeto utiliza o texto da Diretiva, acrescentando: - caso dos efeitos da conversão de rendimento ou capital, não apenas quando houver baixa tributação ou isenção de impostos, mas sim «não sujeitos a tributação», tenham o efeito de «obter a dedução de pagamentos tributados mais favoravelmente, isentos de tributação ou não sujeitos a tributação na esfera do destinatário de tais pagamentos, seja obter em mais de uma entidade deduções sobre a mesma depreciação de um ativo». - envolva pessoas ou entidades sem personalidade jurídica não sujeitas ao imposto em causa, seja total ou favoravelmente isentas deste imposto ou tributadas mais favoravelmente» b) Relacionados com as operações transfronteiriças: - O projeto utiliza a redação da Diretiva, na hipótese de o destinatário se residente em jurisdição considerada não cooperante pela União Europeia ou pela OCDE, acrescentou ainda os residentes em países, territórios ou regiões com regime de tributação privilegiada ou

A característica da vantagem fiscal deve estar associada às situações que estão acompanhados do asterisco (*).

	jurisdição fiscal ou, possuindo residência em jurisdição fiscal, esta jurisdição: não aplicar imposto sobre as sociedades, a taxa sobre a mesma seja zero ou quase zero (*) ou, ainda, a jurisdição fiscal do destinatário constar na lista de países terceiros considerados não cooperantes pelos Estados-Membros ou pela OCDE; ou, - no caso de o pagamento beneficiar, na jurisdição de residência do destinatário, de isenção total de imposto (*) ou de um regime fiscal preferencial (*); ii) houver, em mais de uma jurisdição, deduções sobre a mesma depreciação de um ativo, a eliminação ou atenuação da dupla tributação relativamente à mesma rubrica de rendimentos ou de capital; iii) envolvam um mecanismo que inclua transferência de ativos em que haja uma diferença material no montante pagável com relação a esses ativos nas jurisdições envolvidas. c) Relacionados com a troca automática de informações, quando um mecanismo possa contornar a obrigação de prestar informações sobre Contas Financeiras, através de uma das seguintes formas: i) recurso a uma conta, produto ou investimento que não seja uma Conta financeira mas tenha características substanciais de uma Conta financeira; ii) transferências de Conta financeira ou ativos para jurisdições não sujeitas à troca automática de informações de Contas financeiras; iii) reclassificação de rendimentos ou de capital em produtos ou pagamento que não sejam objeto de troca automática; iv) transferência ou conversão de uma Instituição financeira ou de uma Conta financeira (ou dos seus ativos) para outra Instituição financeira ou Conta financeira (ou ativos) não sujeita à troca automática de informações; v) recurso a entidades jurídicas, mecanismos ou estruturas que visem eliminar a comunicação da identidade de um ou mais titulares de contas ou de pessoas que exercem o controlo de contas; vi) mecanismos que defraudem os procedimentos de diligência utilizados por Instituições financeiras que combatem, dentre outras		favorecida, conforme lista aprovada por Portaria do Ministério das Finanças de Portugal. - quanto à dedutibilidade de pagamentos efetuados entre duas ou mais empresas associadas, acrescenta a hipótese em que o residente fiscal não esteja sujeito a qualquer imposto, esteja isento ou seja-lhe aplicada taxa inferior a 1% ou, ainda, seja tributado a uma taxa efetiva igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido em território português. c) Relacionados com o contorno da obrigação informações sobre Contas Financeiras ou identificação de beneficiários: O projeto segue, em linhas gerais, o texto da Diretiva.
--	---	--	--

	irregularidades, a falta transparência e o branqueamento de capitais. d) Envolvimento de uma cadeia opaca de propriedade legal ou de beneficiários efetivos quando: i) utilizar pessoas, mecanismos ou estruturas legais, que não prossigam uma atividade económica substancial apoiada por pessoal, equipamento, ativos e instalações adequados; e ii) sejam constituídas, geridas, residentes, controladas ou estabelecidas em jurisdição fora da residência de um ou mais beneficiários efetivos e, iii) não seja possível identificar os beneficiários efetivos; e) Envolvam preços de transferência em que: i) haja a utilização de salvaguardas unilaterais; ii) haja a transferência de ativos intangíveis difícil de avaliar, desde que no momento da transferência entre as empresas associadas: - não existam elementos de comparação fiáveis e – no momento da realização das operações, as projeções de fluxo de caixa futuros (ou de rendimentos previstos resultantes do ativo intangível transferido ou os pressupostos utilizados na avaliação do ativo intangível) sejam altamente incertos para prever o sucesso final do ativo tangível; iii) envolva uma transferência transfronteiriça, intra-grupo, de funções, riscos ou ativos, em que os resultados anuais projetados, sem os juros e impostos, durante três anos após a transferência, do cedente, sejam inferiores a 50% dos EBIT anuais que seriam projetados por esse cedente caso não tivesse sido efetuada a transferência.		d) Envolvimento de uma cadeia opaca de propriedade legal ou de beneficiários efetivos quando O projeto segue, em linhas gerais, o texto da diretiva. e) Operações que envolvam preços de transferências: O projeto segue o texto da Diretiva mas especifica: no caso de mecanismo que «envolva a utilização de regras de salvaguarda unilaterais» especificou que será hipótese de obrigação de declarar se essa utilização de regimes de salvaguarda ou de proteção unilateral assumidos numa jurisdição «não estiverem previstos no consenso internacional consagrado nas normas da OCDE sobre preços de transferência.
Sujeito obrigado a declarar	Intermediário: conceito bem amplo e: - ser residente fiscal em um EM; ou - ter estabelecimento estável em um EM em que preste serviço; ou - constituído num EM ou ser regido pela legislação de um EM; ou - registo junto a associação profissional em um EM. Contribuinte: quando não houver intermediário ou se este estiver dispensado de declarar.	Intermediário: entidade residente ou estabelecida em Portugal que preste apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogo na área tributária. Contribuinte, quando: i) não houver intermediário envolvido; ou ii) intermediário for não residente ou não estabelecido em Portugal.	Intermediário: conceito amplo e os mesmos requisitos previstos na Diretiva mas que o EM seja Portugal. Exceção no caso de consulta jurídica ou mandato em processo em andamento. Contribuinte: se, em relação a Portugal, for residente fiscal ou tenha estabelecimento estável que beneficie do mecanismo, receber ou gerar rendimentos em Portugal ou, ainda, se exercer atividade no território português.

Prazo para declarar	Intermediário: 30 dias, a contar: i) dia seguinte à disponibilização para aplicação; ou ii) da data em que esteja o mecanismo pronto para ser aplicado; ou iii) do momento em que seja realizado o primeiro passo da aplicação. Contribuinte: mesmo prazo previsto para o intermediário. Os mecanismos comercializáveis: devem apresentar relatório trimestral com novas informações.	Intermediário: 20 dias, subsequentes ao termo do mês em que o mecanismo tenha sido proposto pela primeira vez. Contribuinte: Não havendo promotor ou o promotor não for residente ou não esteja estabelecido em território português: até ao fim do mês seguinte ao da respetiva adoção.	Intermediário: Mesmo prazo previsto na Diretiva. Caso outro intermediário tenha prestado a informação, isenta-se de fazê-lo se, em 10 dias, apresentar prova documental de que outro intermediário cumpriu o prazo. Contribuinte: i) Não havendo intermediário, em 30 dias a contar da mesma forma proposta pela Diretiva; i) Havendo intermediário e este não informar, em 20 dias após o prazo do intermediário. Se a obrigação dever ser apresentada também em outro Estado-Membro: após o prazo de 20 dias, deve em 10 dias informar que apresentou a declaração. Anualmente, o contribuinte deve apresentar informações atualizadas dos mecanismos comunicados.
----------------------------	--	--	---

ⁱ Este quadro foi elaborado, exclusivamente, para uma visão geral das diferenças entre os regimes, portanto, não contém todas as peculiaridades previstas nos textos dos quais foram extraídos.