
O IMPACTO DO REGIME JURÍDICO DA TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS NA UNIÃO EUROPEIA: O CASO PORTUGUÊS

THE IMPACT OF THE LEGAL REGIME OF TAX INFORMATION EXCHANGE IN THE EUROPEAN UNION: THE PORTUGUESE CASE

CARLOS ALEXANDRE QUELHAS MARTINS

Doutorado em Gestão pela Universidade Portucalense, Portugal; Mestrado em Contabilidade e Auditoria pela Universidade Aberta, Portugal; Bacharelato em Contabilidade e Administração pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal. Professor Adjunto no Instituto Superior de Entre Douro e Vouga (ISVOUGA); Professor Adjunto Convidado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP). E-mail: carlos.martins@doc.isvouga.pt.

ANA CRISTINA DIAS COVAS

Doutorado em Ciências Econômicas e Empresariais pela Faculdade de Economia e Gestão da Universidade dos Açores, Portugal; Mestrado e Bacharelado em Contabilidade e Auditoria pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Portugal; Professora Adjunta no Instituto Superior de Entre Douro e Vouga (ISVOUGA); e Professora Adjunta Convidada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP). E-mail: a.covas@doc.isvouga.pt.

JOSÉ CARLOS SILVA RIBEIRO

Mestrado em Finanças Empresariais pela ESEIG – IPP (Instituto Politécnico do Porto); Licenciado em Contabilidade e Gestão de Empresas pela ESEIG – IPP (Instituto Politécnico do Porto); Professor Adjunto no Instituto Superior de Entre Douro e Vouga (ISVOUGA); Professor Adjunto Convidado no Instituto Superior de Contabilidade e



Administração do Porto (ISCAP). Professor Especialista na Área 344: Contabilidade e Fiscalidade. E-mail: j.ribeiro@doc.isvouga.pt.

VASCO JORGE SALAZAR SOARES

Doutoramento em Gestão, Portugal; Mestrado em Finanças pela Universidade Portucalense, Portugal; Licenciado em Economia pela Universidade Portucalense, Portugal; Professor Coordenador no Instituto Superior de Entre Douro e Vouga (ISVOUGA); e Professor Adjunto Convidado na Universidade Portucalenses. Investigador no CEPESE, no CETRAD e no REMIT – *Research on Economics, Management and Information Technologies*. Perito Judicial. E-mail: v.soares@doc.isvouga.pt.

RESUMO

Objetivo: o presente artigo tem por objetivo revelar e clarificar as formas e os mecanismos de troca de informações no domínio da fiscalidade, ao nível da União Europeia e de Portugal, bem como medidas adotadas para a sua implementação, visando o combate à fraude e evasão fiscais. Pretende-se ainda identificar os vários instrumentos legais que têm vindo a ser instituídos para a sua implementação, aplicação e efetivação.

Metodologia: metodologicamente foi adotada a pesquisa de cunho bibliográfico, centrada na análise dos vários instrumentos jurídicos previstos para os Estados-Membros da União Europeia e respetiva transposição para o ordenamento jurídico português que regulamentam a matéria da troca de informações, nomeadamente a troca automática de informações obrigatórias fiscais.

Resultados: os resultados apontaram que Portugal procedeu à transposição das Diretivas da União Europeia e que o sistema de troca de informações fiscais foi bem implementado em Portugal, no entanto necessitando de ser progressivamente aperfeiçoado.

Contribuições: o presente artigo pretende contribuir para o estudo da temática da troca de informações fiscais como um dos principais instrumentos de combate ao planeamento fiscal agressivo, à fraude, elisão e evasão fiscais transfronteiriças, através da análise da evolução dos diferentes instrumentos para o seu combate, configurado nas alterações às diretivas comunitárias.



Palavras-Chave: Troca de Informações Fiscais; União Europeia; Portugal; Fiscalidade; Evasão e Fraude Fiscais; Planejamento Fiscal Agressivo.

ABSTRACT

Objective: *this article aims to reveal and clarify how ways and mechanisms of exchanging information in the field of taxation, at the level of the European Union and Portugal, as well as measures adopted for its advancement, the fight against fraud and tax evasion. It is also intended to identify the various legal instruments that have been instituted for its implementation, application and enforcement.*

Methodology: *methodologically, bibliographic research was adopted, centered on the analysis of the various legal instruments distributed to the Member States of the European Union and their respective transposition to the Portuguese legal system that regulates the subject of information exchange, namely the automatic exchange of mandatory tax information.*

Results: *the results showed that Portugal transposed the European Union Directives and that the tax information exchange system was well implemented in Portugal, however it needs to be progressively improved.*

Contribution: *this article aims to contribute to the study of the subject of exchanging tax information as one of the main instruments to combat aggressive tax, fraud, avoidance and administrative tax evasion, through the analysis of the evolution of different instruments to combat it, configured in changes to community directives.*

Keywords: *Tax Information Exchange; European Union; Portugal; Taxation; Tax Evasion and Fraud; Aggressive Tax Planning.*

1 INTRODUÇÃO

O fenómeno da globalização enraizou-se de sobremaneira em praticamente todos os setores e práticas quotidianas da nossa sociedade. Por um lado, ao nível empresarial, ou até individual do comum cidadão, a globalização aumentou e até banalizou as operações transfronteiriças, contribuindo ao mesmo tempo para o crescendo de desafios, mais não seja, devido às várias jurisdições fiscais que estão envolvidas em todo o processo das transações/relações internacionais. Por outro lado,



verifica-se que, as medidas implementadas em matéria fiscal, de forma individual, pelos Estados, revelam-se insuficientes para se atingirem os objetivos pretendidos ao nível do combate à fraude e evasão fiscais. Neste aspeto, a cooperação bilateral e multilateral, entre Estados, assume-se como o melhor instrumento para combater aquele problema.

Vários autores, PIRES (2011), OLIVEIRA (2012), DOURADO (2015), TEIXEIRA (2016) assumem o problema descrito no parágrafo anterior, quando clarificam as dificuldades sentidas pelos Estados em manter a sua soberania fiscal quando estão em causa movimentos e trocas internacionais. Na mesma linha de pensamento a solução apontada passa pelo aumento da cooperação e articulação das práticas administrativas entre os Estados. Ao nível da União Europeia (UE), em especial na última década, tem sido evidente o esforço para convergir e aumentar a cooperação entre os Estados, através da difusão de várias Diretivas.

O problema acima descrito, mais patente nos últimos anos, já é discutido há bastante tempo, conforme prova a data do primeiro instrumento jurídico que acolheu a troca de informações fiscais. Referimo-nos à Diretiva de 1977 que teve como principal objetivo implementar e fortalecer a colaboração entre as Administrações fiscais dos Estados Membros, tendo em vista o combate à fraude e evasão fiscais, em especial no domínio dos impostos diretos. A Diretiva 1977, foi revogada pela Diretiva 2011/16/UE, de 15 de fevereiro de 2011, instituindo uma cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, mais ampla, entre os Estados Membros.

A Diretiva 2011/16/UE foi alterada pela Diretiva 2014/107/UE, de 9 de dezembro de 2014, que teve como principal preocupação a urgência no reforço da eficiência e eficácia da cobrança de impostos, promovendo a troca automática de informações em matéria fiscal, constituindo uma ferramenta essencial na promoção de um plano de ação de combate à fraude e evasão fiscais.

Neste contexto foi aprovada a Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, que alterou também a Diretiva 2011/16/UE procurando reforçar a transparência mediante a corroboração dos instrumentos e dos mecanismos já existentes.



Também a Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016, fortaleceu a troca automática, obrigatória, de informações por país, em particular, das empresas multinacionais, entre as autoridades fiscais. Aquela Diretiva alerta mesmo para o facto de que, os grupos de empresas multinacionais, uma vez que exercem atividades em diferentes países, têm a possibilidade de recorrer a práticas de planeamento fiscal agressivo a que as empresas nacionais não têm acesso.

As informações antibranqueamento de capitais (“ABC”) também foram alvo de normalização comunitária através da Diretiva (UE) 2016/2258 do Conselho de 6 de dezembro de 2016 que estabelece obrigações dos Estados Membros darem às autoridades fiscais competentes os mecanismos adequados para garantir uma monitorização eficaz de aplicação, pelas instituições financeiras, dos procedimentos de diligência necessários para o combate ao branqueamento de capitais.

No ano de 2018, foi aprovada a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que mais uma vez alterou a Diretiva 2011/16/UE, e que teve, como principal objetivo, dotar as autoridades fiscais dos Estados-Membros de informações completas e pertinentes sobre mecanismos fiscais potencialmente agressivos.

Mais recentemente, para fazer face à necessidade urgente de diferir certos prazos para a apresentação e a troca de informações no domínio da fiscalidade devido à pandemia Covid-19, foi aprovada a Diretiva (UE) 2020/876 do Conselho de 24 de junho de 2020, que também alterou a da Diretiva 2011/16/UE (FIGURA 1).

A União Europeia tem por objetivo garantir uma tributação equitativa e eficaz em todo o mercado único, em que todos os impostos são cobrados no país em que são devidos. Uma política fiscal coordenada ao nível da UE reforça a segurança para os contribuintes e promove o investimento e a concorrência.

Pelo que se torna relevante estudar e clarificar as formas e os mecanismos de troca de informações no domínio da fiscalidade, ao nível da União Europeia e de Portugal, bem como medidas adotadas para a sua implementação, visando o combate à fraude e evasão fiscais.

O presente artigo está estruturado em duas partes, constituindo-se a primeira na análise dos mecanismos de troca de informação, em matéria de fiscalidade, entre



os Estados-Membros e os respetivos procedimentos. Numa segunda parte pretende-se estudar a transposição das diretivas europeias para o ordenamento jurídico português.

No final tecem-se considerações finais a título de conclusões.

2 O REGIME JURÍDICO DA TROCA DE INFORMAÇÕES NA UNIÃO EUROPEIA

Em 25 de Maio de 2018 foi aprovada a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, a qual alterou a Diretiva 2011/16/UE, visando como objetivo central a comunicação de mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços que pudessem revelar-se com elevado potencial de agressividade entre as Autoridades Fiscais dos Estados Membros.

Esta Diretiva (UE) 2018/822 é de aplicação alargada e compreende todo o tipo de impostos cobrados pelos Estados Membros, com exceção dos impostos especiais sobre o consumo, os direitos aduaneiros e o imposto sobre o valor acrescentado, uma vez que estes estão já abrangidos por outra legislação da União Europeia.

2.1 OS PROCEDIMENTOS E AS MODALIDADES DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS

A Diretiva 2011/16/UE estabelecia já as três formas de modalidade de troca de informações fiscais, a saber: a troca a pedido, a automática e a espontânea.

Existem ainda outros procedimentos e modalidades de troca de informações como a assistência administrativa através de fiscalizações fiscais simultâneas, a presença de funcionários noutra Estado Membro, a notificação administrativa, o retorno de informação e a partilha de melhores práticas e de experiências.

A troca de informações fiscais a pedido verte-se na possibilidade, a pedido de uma determinada autoridade fiscal requerente, a autoridade fiscal requerida



comunicar todas as informações relevantes de que tenha conhecimento e disponha, relativamente a uma situação concreta, por norma correspondente a um determinado contribuinte que esteja a ser objeto de fiscalização ou controlo pela autoridade fiscal do Estado Membro que requer as informações. Normalmente este procedimento está ligado a um certo esgotar das suas fontes próprias regulares de informação por parte da Autoridade Fiscal requerente, como refere OLIVEIRA (2012). Um procedimento habitual corresponde a solicitar à Autoridade fiscal do Estado requerido se o contribuinte alvo de fiscalização, possui bens e onde eles se situam.

O artigo 5.º da Diretiva de 2011 possibilita a troca de informações a pedido, mediante a qual a autoridade competente de um Estado Membro pode solicitar à autoridade de um outro Estado Membro, que lhe comunique informações previstas no artigo 1.º, relativamente a um caso concreto.

O artigo 7.º refere que está previsto um prazo de dois meses para a autoridade requerida forneça a informação, nos casos em que esta autoridade competente do Estado requerido já disponha da informação em causa.

A troca automática de informações pressupõe a existência de uma regularidade de transmissão de informações, sem necessidade de qualquer pedido prévio por parte da autoridade competente de um qualquer Estado Membro.

Relativamente a esta prática, MESQUITA (1998) refere que em alguns países como a Alemanha e a Holanda, dá-se a conhecer aos sujeitos passivos o âmbito da troca automática de informações, visando estabelecer um maior cumprimento da lei.

Esta forma de cooperação automática é considerada como sendo um dos instrumentos principais no combate à fraude e evasão fiscais e ao planeamento fiscal agressivo, uma vez que esta troca regular automática de informações fiscais acaba por esmorecer os prevaricadores.

A celebração de acordos entre os Estados Membros e os Estados Unidos da América, no que diz respeito ao *Foreign Account Tax Compliance Act* implicou de acordo com o ponto 9 da Diretiva 2014/107/UE, que a União Europeia se visse obrigada a antecipar o alargamento da troca automática de informações, a fim de



incluir as mesmas informações abrangidas pelo modelo de acordo entre as Autoridades Competentes e pela Norma Comum da OCDE.

Na Diretiva de 2011, estava previsto, no n.º 6 do artigo 8.º que a comunicação de informações deveria ocorrer pelo menos uma vez no ano, no prazo de seis meses a contar do fim do ano fiscal do Estado Membro durante o qual as informações foram disponibilizadas. No entanto, a Diretiva 2014/107/UE do Conselho Europeu alterou o n.º 6, determinando prazos diferentes de acordo com as categorias previstas no n.º 1 ou no 3-A do artigo 8.º.

A comunicação das informações deve assim realizar-se do seguinte modo:

- a) Para as categorias constantes do n.º 1, pelo menos uma vez no ano, no prazo de seis meses a contar do termo do ano fiscal do Estado Membro durante o qual as informações foram disponibilizadas.
- b) Para as informações do n.º 3-A, anualmente, no prazo de nove meses a contar do termo do ano civil ou de outro período de comunicação adequado a que as informações digam respeito.

Foi aditado à diretiva 2011, o artigo 8.º-A, através da Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho que se refere à troca automática de informações sobre acordos fiscais prévios transfronteiriços e sobre acordos prévios quanto a preços de transferência.

Aliás, o ponto n.º 1 do Considerando da Diretiva (UE) 2016/881 inicia o seu texto realçando que a troca automática de informações constitui uma ferramenta essencial para a luta contra a fraude e evasão fiscais e ao planeamento fiscal agressivo.

Esta Diretiva 2016/881 tem como objetivo melhorar a transparência dos grupos de empresas multinacionais, pelo facto destes atuarem em diferentes países, tendo por isso facilidade em recorrer a práticas de planeamento fiscal agressivo.

A declaração por país a apresentar pelos Grupos de empresas multinacionais, de acordo com o artigo 8.º-AA, aditado à Diretiva 2011, é elaborado através de um formulário – artigo 20.º n.º 6 e através da rede CNN (plataforma comum de comunicação desenvolvida pela União para transmissão eletrónica entre as autoridades competentes nos domínios aduaneiro e fiscal) - artigo 21.º, n.º 6.



Encontra-se ainda previsto no n.º 6 do artigo 16.º da Diretiva 2011, que as informações obtidas pelos Estados Membros, conforme disposto no artigo 8º-AA, podem servir de base a inquéritos adicionais sobre os acordos de preços de transferência ou sobre outras matérias fiscais do Grupo de empresas multinacionais, visando permitir ajustamentos ao rendimento tributável de uma entidade constituente.

A Diretiva 2017/2258/UE procedeu à alteração da Diretiva de 2011 no que concerne às informações antibranqueamento de capitais por parte das autoridades fiscais.

Tendo em conta a prática corrente de planeamento fiscal agressivo, a Diretiva (UE) 2018/822 vem criar novos procedimentos para que as autoridades possam reagir de forma mais célere contra estas práticas fiscais prejudiciais, suprimindo as lacunas através da aprovação de legislação e realização de ações inspetivas.

O objetivo da Diretiva sobre a comunicação de mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços potencialmente agressivos, consiste em aumentar a transparência e o acesso às informações numa fase inicial, permitindo que as autoridades melhorem a rapidez e a precisão da avaliação do risco, de forma a tomarem medidas atempadas para proteger as suas receitas fiscais.

A troca espontânea de informações acontece quando a autoridade competente de um Estado, no domínio da sua atividade administrativa, obtém informações sobre um caso concreto que entende ser relevante para o outro Estado sem que este as tenha solicitado.

Quanto à utilidade e eficácia desta modalidade, MESQUITA (1998), refere que:

Esta modalidade tem-se revelado, na prática, geralmente mais útil do que a troca automática, dado que diz respeito a situações já detetadas e selecionadas.

A Diretiva 2011/16/UE consagra no seu artigo 9.º as circunstâncias em que a transmissão espontânea de informações deve ocorrer.

Refere o n.º 1 do artigo 9.º que essa troca deve acontecer quando:



-
- a) A autoridade competente de um Estado Membro tenha razões para presumir que existe uma isenção anormal de imposto no outro Estado Membro;
 - b) Um sujeito passivo de imposto obtém num Estado Membro uma redução ou uma isenção de imposto que pode implicar um agravamento de imposto ou a sujeição a imposto no outro Estado Membro;
 - c) Os negócios entre um devedor de imposto de um Estado Membro e um sujeito passivo de imposto no outro Estado Membro, efetuados através de um ou mais países, são de molde a dar origem a uma redução de imposto num ou no outro Estado Membro ou de ambos;
 - d) A autoridade competente de um Estado Membro tem razões para presumir que existe uma diminuição de imposto resultante de transferências fictícias de lucros no interior de grupos de empresas;
 - e) Na sequência de informações comunicadas a um Estado Membro pela autoridade competente de outro Estado Membro, são obtidas informações que podem ser úteis ao estabelecimento do imposto devido neste último Estado Membro.

A Diretiva estabelece ainda prazos para a troca espontânea de informações. Assim, de acordo com o artigo 10.º, a autoridade competente à qual sejam disponibilizadas informações de forma espontânea, devem comunicar essas informações à autoridade competente de qualquer outro Estado Membro interessado, no prazo máximo de um mês a contar da data da disponibilização das mesmas, devendo a autoridade competente, no prazo máximo de sete dias úteis a contar da sua receção, preferencialmente por via eletrónica, um aviso de receção das mesmas, à autoridade competente que prestou as informações.

2.2 OUTRAS FORMAS DE COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA

A Diretiva 2011/16/UE não limita a possibilidade de troca de informações entre os Estados Membros às 3 formas clássicas mencionadas anteriormente (a pedido,



automática e espontânea), possibilitando a utilização de outras técnicas visando a obtenção de informações que se possam revelar úteis para as duas partes interessadas, como por exemplo: a presença de funcionários nos serviços, as fiscalizações simultâneas, notificação administrativa, o retorno de informação e a partilha de experiências:

2.2.1 A presença de funcionários nos serviços

Assim, o artigo 11, n.º 1 da Diretiva determina que:

- Sempre que as informações solicitadas constem de documentação a que os funcionários da autoridade requerida tenham acesso, devem ser facultadas aos funcionários da autoridade requerente dessa documentação.

Os funcionários devidamente autorizados têm o direito de entrevistar pessoas e analisar registo nos termos permitidos pelas Leis do Estado Membro requerente.

2.2.2 As fiscalizações simultâneas

Os procedimentos e controlos fiscais simultâneos resultam do artigo 12.º da Diretiva 2011/16/UE que:

- A autoridade competente de um Estado Membro identifica os contribuintes em relação aos quais tenciona propor a realização de um controlo simultâneo, identificação essa que, na maioria dos casos, recai sobre empresas multinacionais ou grupos de empresas, informando depois as autoridades do outro ou outros Estados Membros do interesse subjacente, fundamentando claramente a sua proposta com os motivos que a determinaram propondo a duração prevista ou aconselhável de tais controlos;

- As autoridades recetoras da proposta aceitam ou recusam, de forma fundamentada, a realização dos controlos simultâneos;



- Todas as autoridades envolvidas designam um representante encarregado de dirigir e coordenar o controle, cabendo-lhes planejar e efetivar as operações, de modo a que resulte proveitoso para todos os envolvidos.

2.2.3 O Pedido de Notificação Administrativa

No âmbito da Diretiva 2011, está previsto o pedido de notificação de acordo com o preceituado no artigo 13.º. A pedido da autoridade fiscal de um Estado Membro, a autoridade competente de outro Estado Membro procede, de acordo com as leis aí vigentes para a notificação de instrumentos semelhantes no Estado Membro requerido, à notificação do destinatário de atos e decisões provenientes das autoridades administrativas do Estado Membro requerente que digam respeito à aplicação no seu território de legislação respeitante aos impostos acolhidos pela Diretiva 2011.

A autoridade competente de um Estado Membro pode notificar diretamente qualquer documento, por carta registada ou por via eletrónica, a uma pessoa estabelecida no território de um outro Estado Membro.

2.2.4 O Retorno de Informação

O ponto 16 do Considerando da Diretiva 2011/16/UE afirma que o retorno de informação sobre os atos enviados, promoverão o incentivo à cooperação administrativa entre os Estados Membros.

O art.º 14, n.º 1 da Diretiva 2011 refere que:

- Sempre que uma autoridade competente preste informações ao abrigo do artigo 5.º ou 9.º, pode pedir à autoridade competente que recebeu as informações um retorno de informação. Caso seja solicitado o retorno de informação, a autoridade competente que recebeu as informações, procede ao envio do mesmo, sem prejuízo das regras de sigilo fiscal e proteção de dados aplicáveis no seu Estado Membro, à autoridade competente que prestou as informações o mais rapidamente possível, no



prazo máximo de três meses após ser conhecido o resultado da utilização das informações requeridas.

Assim, impõe-se também às autoridades competentes dos Estados Membros, o dever de remeter, uma vez por ano, aos outros Estados Membros interessados, o retorno da informação no contexto da troca automática.

2.2.5 A partilha de Experiências

O artigo 15.º da Diretiva 2011 determina que é fundamental a colaboração entre os Estados Membros e a Comissão para o estudo contínuo dos procedimentos de cooperação e partilha de experiências com o objetivo de melhorar esta modalidade de cooperação.

2.3 OS PROCEDIMENTOS DE TROCA DE INFORMAÇÕES

A Diretiva de 1977 não continha qualquer referência sobre o modo como a troca de informações se realizaria em qualquer uma das suas modalidades.

No entanto, a Diretiva de 2011 admite os meios e os procedimentos a adotar com vista à concretização da comunicação de informações entre os Estados Membros.

Estabelece o n.º 1 do art.º 20 da Diretiva 2011 que os pedidos de informações nas suas diversas formas são transmitidas através de um formulário normalizado adotado pela Comissão e podem ser acompanhados de relatórios, declarações e quaisquer outros documentos ou cópias autenticadas ou extratos dos mesmos.

As informações espontâneas e os respetivos avisos de receção, os pedidos de notificação administrativa, bem como, o retorno de informação, também são transmitidos através de formulário, de acordo com o n.º 3, do artigo 20.º da Diretiva 2011.

A troca automática de informações realiza-se através de um formulário eletrónico normalizado desenvolvido para facilitar e utilizar todos os tipos de troca



automática de informações. Esse modelo assenta no formato eletrônico criado a partir do artigo 9.º da Diretiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sobre forma de juros, revogada pela Diretiva 2015/2060/UE de 10 de Novembro de 2015.

O n.º 1 do artigo 21.º da Diretiva de 2011 estabelece que as informações combinadas são, sempre que possível, transmitidas por via eletrónica através da rede CCN, que consiste numa plataforma comum baseada na rede comum de comunicações (CCN), desenvolvida pela União para todas as transmissões por via eletrónica entre autoridade competentes os domínios aduaneiro e fiscal, conforme definição estabelecida no n.º 13 do artigo 13.º da Diretiva de 2011.

Os pedidos de cooperação podem ser apresentados em qualquer língua acordada entre as autoridades competentes.

É aditado o n.º 5, através da Diretiva 2015/2376/UE do Conselho de 8 de Dezembro de 2015, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática obrigatória no domínio da fiscalidade, que prevê que a Comissão desenvolva e preste apoio técnico e logístico de um diretório central seguro a nível dos Estados Membros sobre a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, em que sejam registadas as informações a comunicar no âmbito do artigo 8.º-A, n.º 1 e 2 a fim de satisfazer as condições para a troca automática prevista nesses números. As autoridades competentes de todos os Estados Membros têm acesso às informações registadas nesse diretório. É dada nova redação ao n.º 5 do mesmo artigo pela Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho de 25 de Maio de 2018 que 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.

A Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho de 25 de Maio de 2016 que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade, adita o n.º 6 ao artigo 21.º que passa a prever que as informações comunicadas, por disposto do artigo 8.º-AA, n.º 2, são transmitidas por via eletrónica através da rede CCN.



A intensificação da troca de informações fiscais no contexto europeu encontra-se plasmada no ordenamento jurídico português, que iremos analisar no ponto seguinte, estabelecendo novas obrigações e exigências quer à Autoridade Tributária quer aos contribuintes.

3 OS INSTRUMENTOS DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

Desde 2011, o Conselho da União Europeia tem vindo a aprovar um conjunto de iniciativas legislativas, tendo em vista o desenvolvimento e a implementação de um sistema de cooperação administrativa segura entre as autoridades fiscais dos diversos países que compõem a UE, capaz de permitir a cada Estado-Membro obter as informações necessárias para a cobrança dos impostos. Contudo, a primeira iniciativa data de 1977, com a publicação da Diretiva n.º 77/799/CEE.

Em Portugal, a transposição desta primeira diretiva para o ordenamento jurídico nacional ocorre somente em 1990, através do Decreto-Lei n.º 127/1990, de 17 de abril, transpondo os efeitos da Diretiva n.º 77/799/CEE e respetiva modificação pela Diretiva n.º 79/1070/CEE. De salientar que Portugal só aderiu à, então, Comunidade Económica Europeia (CEE), atual União Europeia (UE), a 1 de janeiro de 1986, tendo-se verificado um período transitório, gradual de seis anos, a vários níveis, nomeadamente, legislativo, económico, fiscal e ambiental¹.

As referidas diretivas regulavam os requisitos de cooperação bilateral entre os Estados-Membros, baseada no princípio de reciprocidade², com o objetivo de contribuir para um correto apuramento dos impostos (que incidem sobre o rendimento, ou sobre o património, ou sobre o consumo) devido em cada Estado.

¹ in *Dicionário Infopédia da Língua Portuguesa* (Porto Editora – *Adesão de Portugal à CEE* na Infopédia [em linha])

² O princípio da reciprocidade era considerado tanto ao nível das diligências a ter em consideração como ao sigilo das informações a comunicar.



No caso português, o Decreto-Lei n.º 127/1990, de 17 de abril, determinava que, e de acordo com o n.º 3 do artigo 2.º, a autoridade competente para este efeito era “o Ministro das Finanças ou a entidade em que este delegar tais poderes”. A prestação de informações poderia ocorrer: (i) a pedido da autoridade competente de um Estado-Membro; (ii) de forma espontânea, quando devidamente enquadrado nas situações descritas no n.º 3 do artigo 3.º do referido diploma; e (iii) de forma automática, ocorrendo de forma regular e unicamente para as categorias de informações antecipadamente acordadas entre as respetivas autoridades competentes.

O aumento da mobilidade dos contribuintes, aliada à internacionalização dos mercados e ao aumento do número de operações transfronteiriças por força da globalização tornou obsoletas as medidas constantes na Diretiva n.º 77/799/CEE e respetivas transposições para cada Estado-Membro, criadas para um contexto completamente distinto do vivido no século XXI. Enquanto que os mercados se tornavam globais e, conseqüentemente, mais complexos, as medidas de controlo continuavam a ser exercidas, maioritariamente, a nível nacional, afetando o funcionamento dos sistemas fiscais e promovendo um fenómeno de dupla tributação, estimulando a fraude e a evasão fiscais. Neste contexto, tornava-se imperativo uma maior assistência mútua entre Estados-Membros no domínio da fiscalidade.

Nasce, então, a Diretiva n.º 2011/16/UE, transposta para a ordem jurídica portuguesa pelo Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio. Entre outras, as inovações deste novo diploma legal passavam por:

(i) a extensão substancial do âmbito da cooperação administrativa em matéria de impostos e modalidades de cooperação; (ii) a inclusão das informações na posse de instituições bancárias ou financeiras; (iii) a introdução da troca obrigatória e automática em determinados domínios; (iv) a fixação de prazos para efetuar a transmissão de dados; (v) o retorno de informação e a utilização de formulários e canais de comunicação normalizados” (Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio).

Em Portugal, por força da escassez de disposições, em particular na Lei Geral Tributária (LGT), no que respeita ao âmbito dos poderes e deveres da Autoridade



Tributária e Aduaneira³ (AT) no exercício da atividade de recolha e transmissão de dados, verifica-se, no presente Decreto-Lei, uma extensão do seu âmbito de aplicação aos vários instrumentos internacionais em matéria de cooperação administrativa. De forma mais objetiva, o Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio veio clarificar as diversas formas de atuação para a troca de informações já anteriormente previstas (a pedido, de forma espontânea ou de forma automática) no diploma anterior, bem como os prazos para as respetivas diligências. Prevê, ainda, a utilização de formulários eletrónicos normalizados (n.º 1 do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio) para a troca de informações entre os Estados-Membros e, sempre que possível, a utilização da rede CNN⁴ para a transmissão das informações. Este diploma legal estabelece, também, outras formas de cooperação administrativa (Capítulo III), bem como as condições que as regulam (Capítulo IV) e, ainda, as normas sobre a proteção de dados, a segurança e confidencialidade do tratamento dos mesmos.

Três anos mais tarde é publicado o Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro, que transpõe para o ordenamento jurídico nacional a Diretiva n.º 2014/107/UE, que altera a Diretiva 2011/16/UE. Esta nova transposição define novas regras relativas ao regime de acesso e troca automática de informações financeiras no domínio da fiscalidade. Surgem, então:

[...] regras complementares para a implementação dos mecanismos de cooperação internacional e de combate à evasão fiscal estabelecidas no artigo 16.º do Regime de Comunicação de Informações Financeiras (RCIF), considerando o estabelecido no chamado *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCTA), e novas regras sobre a obrigatoriedade de cumprimento de normas de comunicação e diligência devida em relação a contas financeiras qualificáveis como sujeitas a comunicação de titulares ou beneficiários

³ Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) é um organismo do Ministério das Finanças em Portugal, que “tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia” (Artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro).

⁴ A rede CNN consiste numa plataforma eletrónica comum, baseada na Rede Comum de Comunicações (CNN), concebida pela União Europeia para “assegurar toda e qualquer transmissão por via eletrónica entre autoridades competentes nos domínios aduaneiros e fiscal” (Artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio).



residentes noutros Estados-Membros da União Europeia ou em outras jurisdições participantes” (Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro).

Este novo diploma visa, ainda, proporcionar uma maior extensão no acesso e troca automática de informações para finalidades fiscais, considerando o disposto na *Common Reporting Standard* (Norma Comum de Comunicação), norma mundial única desenvolvida pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Assim sendo, constitui fundamento essencial do presente diploma legal estabelecer:

[...] um mecanismo geral de acesso e troca automática de informações financeiras no domínio da fiscalidade e a garantia de uma cooperação administrativa mútua mais ampla, quer com outros Estados-membros da União Europeia, quer com outras jurisdições participantes com as quais Portugal deva efetuar troca automática de informação de contas financeiras no âmbito do Acordo Multilateral das Autoridades Competentes para a Troca Automática de Informações de Contas Financeiras (Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro).

A consolidação do enquadramento legal em matéria de troca automática de informações sobre contas financeiras num único ato normativo constitui uma abordagem coerente, uniforme e abrangente, minimizando os custos quer para as instituições financeiras quer para a AT.

Com a publicação da Diretiva (UE) 2015/2376 e da Diretiva (UE) 2016/881, surgem, em Portugal, a Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto e a Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto. A primeira, apresenta medidas de natureza preventiva e repressiva de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo (transpondo parcialmente o disposto Diretiva (UE) 2015/849, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio e a Diretiva (UE) 2016/2258, no que concerne à prevenção da utilização do sistema financeiro e das atividades e profissões especialmente designadas para efeitos de branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo e ao acesso às informações antibranqueamento de capitais por parte das autoridades fiscais, respetivamente). A Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto prevê, também, medidas a implementar a nível nacional tendo em vista a aplicação efetiva



do Regulamento (UE) 2015/847, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio, no que respeita às informações que acompanham as transferências de fundos, procedendo a alterações aos Códigos Penal e da Propriedade Industrial.

Por outro lado, a Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto, vem regular a troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade, por um lado, no que se refere a decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência, e, por outro, definido as regras relativas à declaração por país ao abrigo de convenções internacionais, alterando diversos diplomas legais: o Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, o Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro, o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, o Regime de Comunicação de Informações Financeiras (RCIF), aprovado pelo artigo 239.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro e a Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro. Esta constitui a terceira versão da Diretiva n.º 2011/16/UE.

Neste sentido, 2017 foi o ano que, em Portugal, se verificou a aprovação de um conjunto relevante de legislação ao nível do combate à fraude e evasão fiscais, colocando o país em todas as frentes no combate ao crime fiscal. Segundo o “Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras – 2017” do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, verificou-se um aumento muito significativo de pedidos de informação efetuados pela AT no domínio dos Impostos sobre o Rendimento (+ 142,9%) do Imposto sobre o Consumo (+ 12,9%), colocando Portugal, ao nível da cooperação internacional, em destaque no combate à fraude e à evasão fiscais, num contexto de comércio jurídico cada vez mais global, onde os esquemas de planeamento fiscal agressivo são cada vez mais complexos, astutos e sofisticados.

Com o surgimento da Diretiva (UE) 2018/822, em Portugal é publicada a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, transpondo para o ordenamento jurídico interno a referida Diretiva da UE, vulgarmente designada de DCA6 (Diretiva de Cooperação



Administrativa 6), estabelecendo a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, representando esta mais uma medida à disposição das autoridades fiscais no sentido de reagir contra mecanismos de planeamento fiscal, nacionais e transfronteiriços.

No âmbito da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, estão abrangidas as operações ou mecanismos com características que traduzam o prenúncio de risco de evasão fiscal, ou seja, operações que originam obtenção de uma vantagem fiscal para o contribuinte, seja a redução, eliminação, diferimento ou a utilização de prejuízos fiscais, como benefício principal ou um dos benefícios principais. Estão incluídos os mecanismos de contorno das obrigações legais de informação no que concerne à identificação de beneficiários efetivos, bem como a contas financeiras, quer operações internas quer transfronteiriças (entre mais do que um Estado-Membro da União Europeia ou entre um Estado-Membro e um país terceiro).

O cumprimento dos deveres de comunicação dentro dos prazos legalmente previstos na Diretiva (UE) 2018/822, e, conseqüentemente, na Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, tornou-se bastante difícil, obrigando as empresas a adotar procedimentos excessivamente onerosos, dado o contexto vivido em Portugal a partir de março de 2020, motivado pelo surgimento dos primeiros casos da doença COVID-19.

O impacto da pandemia da doença COVID-19 no cumprimento das obrigações fiscais por parte das empresas, levou à adoção de um conjunto de medidas com o objetivo de flexibilizar os prazos de cumprimento das obrigações fiscais aos contribuintes. Nesta perspetiva, várias Entidades⁵ requereram o adiamento de determinados prazos estabelecidos na Diretiva (UE) 2018/822.

Neste sentido, e por força do novo coronavírus SARS-COV-2, responsável pela pandemia, a nível mundial, da doença COVID-19, surge a Diretiva (UE) 2020/876, para fazer face à necessidade urgente de diferir certos prazos para a apresentação e a troca de informações no domínio da fiscalidade devido à pandemia sentida. Neste

⁵ Estados-Membros e pessoas sujeitas à obrigação de comunicar informações às autoridades competentes dos Estados-Membros.



contexto, é aprovado em Portugal o Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto, com a transposição da referida Diretiva. De referir que o diferimento dos prazos efetuado visa apenas fazer face a uma “situação excecional e é proporcional face às dificuldades práticas causadas pela pandemia da doença COVID-19 no que respeita à apresentação e à troca de informações” (Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto). De salientar, ainda, que foi criado um Fórum (“Fórum DAC6”), em virtude das diversas dúvidas que surgiram aos vários agentes económicos no que respeita à interpretação de alguns preceitos relativos à Lei n.º 26/2020, de 21 de julho. Neste sentido e com base na experiência de aplicação noutros Estados-Membros da União Europeia, o propósito deste fórum é “promover o acompanhamento da aplicação do referido diploma legal e enquadramento de dúvidas relacionadas com a sua aplicação” (Lei n.º 26/2020, de 21 de julho).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No mercado único, na União Europeia, as empresas, em particular as empresas multinacionais, que geram lucros devem pagar impostos no país em que os rendimentos são ganhos. Contudo, as empresas utilizam um planeamento fiscal agressivo para tirar partido das diferenças entre as regras fiscais dos Estados-Membros e pagar o mínimo imposto possível sobre os seus lucros.

De acordo com o Relatório (2021) do Tribunal de Contas Europeu o volume de receitas fiscais perdidas na UE unicamente devido à elisão fiscal das empresas foi estimado entre 50 e 70 mil milhões de euros por ano. Este valor aumenta para quase 190 mil milhões de euros (cerca de 1,7% do PIB da UE à data do estudo) se se incluírem outros fatores, como regimes fiscais especiais e ineficiências na cobrança de impostos.

Para responder às exigências de justiça social e de crescimento económico, a Comissão está a colaborar com os Estados-Membros para tornar os sistemas fiscais mais transparentes, mais responsabilizáveis e mais eficazes em todos os domínios.



Esta colaboração vai ao encontro da noção de equidade fiscal: os contribuintes que operam em vários Estados-Membros – tanto empresas multinacionais como pessoas singulares – não devem beneficiar de uma vantagem fiscal devido à comunicação limitada entre as autoridades fiscais. Paralelamente, se os impostos forem pagos corretamente e no país devido desde o início, tornam-se desnecessários ajustamentos posteriores e a segurança fiscal em toda a UE melhora.

A erosão das bases tributáveis constitui um dos maiores desafios que se colocam aos diferentes países no quadro da globalização e digitalização das economias dos Estados-Membros, em que fenómenos de elisão, evasão e fraude fiscais tendem a tornar-se cada vez mais sofisticados e, conseqüentemente, mais complexos de combater. A prioridade que as administrações fiscais têm vindo a dar a este domínio constitui a assunção de que só há verdadeiramente justiça fiscal se o esforço for repartido de forma equitativa e, bem assim, se quem tenha de pagar impostos o faça de forma efetiva e pontual.

Em Portugal, as novas exigências da União Europeia no domínio da troca de informações foram implementadas, podendo apresentar-se em esquema a Transposição das diversas Diretivas da UE para o Sistema Fiscal Português (TABELA 1).

Com esta transposição e com os instrumentos fiscais criados no sistema fiscal português, as autoridades competentes dispõem de mecanismos de controlo automáticos dos rendimentos declarados, bem como mecanismos reforçados de troca de informações fiscais.

Por fim e como refere a conclusão geral (2021) do Tribunal de Contas Europeu, o sistema de troca de informações fiscais foi bem implementado nos Estados-Membros, nomeadamente, funcionando bem nas trocas de informação a pedido e espontâneas. No entanto, o mesmo organismo refere que é necessário ir mais longe em termos de quadro legislativo da UE, sua aplicação e acompanhamento das trocas automáticas de informações, garantia da qualidade dos dados e utilização das informações recebidas.



REFERÊNCIAS

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Diretiva 77/799/CEE do Conselho de 19 de dezembro de 1977**. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu>.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro de 2011**. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu>.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Diretiva 2014/107/UE do Conselho de 9 de dezembro de 2014**. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu>.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho de 8 de dezembro de 2015**. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu>.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho de 25 de maio de 2016**. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu>.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Diretiva (UE) 2016/2258 do Conselho de 6 de dezembro de 2016**. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu>.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Diretiva (UE) 2018/882 do Conselho de 25 de maio de 2018**. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu>.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Diretiva (UE) 2020/876 do Conselho de 24 de junho de 2020**. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu>.

DOURADO, A. **Direito Fiscal**. Lições. Edições Almedina. 2015.

INFOPÉDIA. **Adesão de Portugal à CEE na Infopédia [em linha]**. Porto: Porto Editora. Disponível em [https://www.infopedia.pt/\\$adesao-de-portugal-a-cee](https://www.infopedia.pt/$adesao-de-portugal-a-cee)

MESQUITA, M. **As Convenções sobre Dupla Tributação**. Cadernos e Ciência e Técnica Fiscal. (179). Centro de Estudos Fiscais. 1998.

OLIVEIRA, M. **O Intercâmbio de Informação Tributária: Nova disciplina comunitária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento**. Edições Almedina. 2012.

OLIVEIRA, P. A Troca de Informações em Matéria Tributária: Práticas e Perspetivas. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Ano II, n.º 3, pp. 139-160. 2012.**

PIRES, R. **Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio eletrónico: Desvender mitos e construir realidades**. Edições Almedina. 2011



PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 127/1990, de 17 de abril.** Disponível em: <https://dre.pt/>.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio.** Disponível em: <https://dre.pt/>.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro,** D. R., 1.ª série n.º 195, (11/12/2016), p. 3590 a 3663. Disponível em: <https://dre.pt/>.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto.** Disponível em: <https://dre.pt/>.

PORTUGAL. **Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto,** D. R., 1.ª série, n.º 159, de 2017-08-18, p. 4784 a 4848, (disponível em <https://dre.pt/>).

PORTUGAL. **Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto,** D. R., 1.ª série, n.º 163, de 2017-08-24, p. 4482 a 5024 (disponível em <https://dre.pt/>).

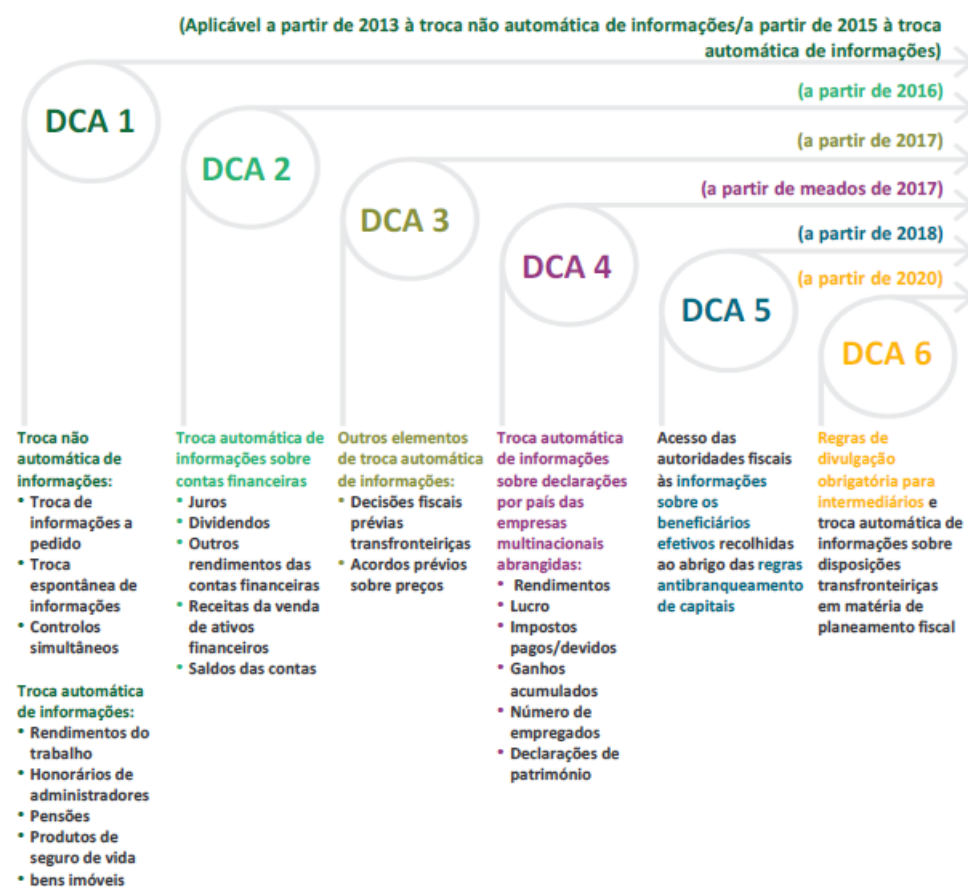
TEIXEIRA, G. (2016). **Manual de Direito Fiscal** (4ª edição). Almedina.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU. **Troca de Informações Fiscais na UE:** bases sólidas, falhas na aplicação. 2021. Disponível em https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_PT.pdf.



ANEXOS

FIGURA 1 – Evolução das Diretivas de Cooperação Administrativa (Diretiva n.º 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011)



Fonte: TCE.



TABELA 1 – Legislação Europeia e respetiva Transposição para o Direito Português

União Europeia	Portugal
Diretiva 77/799/CEE	Decreto-Lei n.º 127/1990
Diretiva 2011/16/UE	Decreto-Lei n.º 61/2013
Diretiva 2014/107/UE	Decreto-Lei n.º 64/2016
Diretiva (UE) 2015/2376	Lei n.º 98/2017
Diretiva (UE) 2016/881	
Diretiva (UE) 2016/2258	Lei n.º 83/2017
Diretiva (UE) 2018/822	Lei n.º 26/2020
Diretiva (UE) 2020/876	Decreto-Lei n.º 53/2020

Fonte: Elaboração Própria

