

■ FORMAÇÃO CONTÍNUA ■

# Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE - 2019

Jurisdição Administrativa e Fiscal  
Outubro 2019

**Diretor do CEJ**

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

**Diretores Adjuntos**

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

**Coordenador do Departamento da Formação**

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

**Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais**

Helena Leitão, Procuradora da República

**Grafismo**

Ana Caçapo - CEJ

**Capa**

Bancos no edifício do CEJ

**Foto**

Paulo Rainho - CEJ

---

A cada acção de formação corresponde a publicação de um e-book contendo os textos das intervenções nela realizadas.

Este o objectivo sempre assumido pelo Centro de Estudos Judiciários procurando que os efeitos da formação, não só atinjam aqueles/as que nela estiveram presentes, como também todos/as os/as potenciais interessados na matéria, fiando além do mais, o registo do que foi feito, permitindo por fim, garantir transparência e *accountability*.

O presente e-book cumpre novamente o objectivo declarado e fá-lo de uma forma que só pode orgulhar o CEJ: pela qualidade dos textos que contém, pela fantástica colaboração dos/as Autores/as, pela actualidade dos temas, pela reflexão útil que pode suscitar.

Quem trabalha na área do direito Tributário tem aqui um novo instrumento de trabalho que o CEJ se orgulha de poder disponibilizar.

(ETL)

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



## Ficha Técnica

**Nome:**

Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE – 2019

**Jurisdição Administrativa e Fiscal:**

Margarida Reis – Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição

Marta Cavaleira – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

Fernando Martins Duarte – Juiz Desembargadora e Docente do CEJ

Ana Carla Palma – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

Tiago Brandão de Pinho – Juiz de Direito e Docente do CEJ

**Coleção:**

Formação Contínua

**Plano de Formação 2018/2019:**

Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE – 28 de junho de 2019  
(programa)

**Conceção e organização:**

Margarida Reis

**Intervenientes:**

Lídia Santos – VAT Senior Manager, KPMG Portugal

Nuno Victorino – Autoridade Tributária, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros

João Ricardo Catarino – Professor Catedrático do ISCSP, Universidade de Lisboa. Investigador no CAPP – Centro de Administração e Políticas Públicas

Daniela Pessoa Tavares – Jurista no Banco de Portugal

Dinis Tracana – Advogado

**Revisão final:**

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

## **Notas:**

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos/as seus/suas Autores/as não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

## **Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):**

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.  
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet: <URL:>. ISBN.

### **Exemplo:**

**Direito Bancário** [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet: <URL: [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito\\_Bancario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf).

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

<b>Identificação da versão</b>	<b>Data de atualização</b>
1.ª edição –17/10/2019	


# Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE

## - 2019 -

### Índice

<b>1. Jurisprudência recente do TJ em matéria de IVA</b>	9
Lídia Santos	
<b>2. Jurisprudência recente do TJ em matéria de direito aduaneiro e de IEC</b>	33
Nuno Victorino	
João Ricardo Catarino	
<b>3. A troca automática de informações no Direito Europeu</b>	67
Daniela Pessoa Tavares	
<b>4. Dupla tributação jurídica e económica</b>	151
Dinis Tracana	

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



# 1. Jurisprudência recente do TJ em matéria de IVA

Lídia Santos



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

**1. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TJ EM MATÉRIA DE IVA**

Lídia Santos\*

Apresentação *Power Point*  
Vídeo**Apresentação *Power Point***

CENTRO DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS  
FORMAÇÃO CONTÍNUA  
2018/2019

JURISPRUDÊNCIA RECENTE  
DO TJ  
EM MATÉRIA DE IVA

28 DE JUNHO DE 2019

*Lídia Santos*  
VAT Senior Manager,  
KPMG Portugal

JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TJ  
EM MATÉRIA DE IVA

ACÓRDÃOS EM ANÁLISE:

- I. CASO *MAILAT* - C-17/18, 19 DE DEZEMBRO DE 2018
- II. CASO *MANUEL JORGE SEQUEIRA MESQUITA* - C-278/18, 28 DE FEVEREIRO DE 2019
- III. CASO *SRF KONSULTERNA AB* - C-647/17, 13 DE MARÇO DE 2019
- IV. CASO *BUDIMEX S.A.* - C-224/18, 2 DE MAIO DE 2019
- V. CASO *VEGA INTERNACIONAL* - C-235/18, 15 DE MAIO DE 2019

\* VAT Senior Manager, KPMG Portugal.

# JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TJ EM MATÉRIA DE IVA

## CASO MAILAT

### CASO MAILAT C-17/18, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018

#### Enquadramento

➤ Artigos 19.º, 29.º (TOGC) e 135.º, n.º 1, alínea I), da Directiva IVA

#### Questões principais

- ✓ *Arrendamento de imóvel afecto a exploração comercial e locação dos bens móveis necessários para essa exploração*
- ✓ *Transmissão de uma universalidade total ou parcial de bens*
- ✓ *Isenção da locação de bens imóveis*

CASO MAILAT  
C-17/18, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018

Enquadramento fáctico

- ✓ A *Apcom Select (Apcom)* detém imóvel afecto à exploração de um restaurante.
- ✓ Adquiriu serviços de construção no edifício, deduzindo o IVA dos inputs.
- ✓ Posteriormente, arrendou o imóvel, incluindo os bens de equipamento e bens relacionados com a exploração do restaurante, com isenção de IVA
- ✓ O arrendatário prosseguiu a exploração comercial do restaurante
- ✓ A **Apcom não regularizou a favor do Estado o IVA deduzido** com o imóvel afecto à exploração do restaurante na sequência do arrendamento

CASO VEGA INTERNACIONAL CAR TRANSPORT AND LOGISTIC –  
TRADING GMBH  
C-235/18, DE 15 DE MAIO DE 2019

Questão prejudicial

- Locação de imóvel afecto a restauração, incluindo bens de equipamento e de consumo, continuando a arrendatária a mesma actividade:
  - Transmissão de unidade de negócio, excluída da sujeição do IVA?
  - “Locação de bens imóveis” isenta de IVA?
  - Prestação de serviços complexa não enquadrável no conceito de “locação de bens imóveis”, logo sujeita a IVA?

CASO MAILAT  
C-17/18, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018

Decisão do TJUE

**Conceito de «transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela»:**

- *Abrange a **transmissão do estabelecimento comercial ou parte autónoma de uma empresa**, incluindo elementos corpóreos e incorpóreos que, em conjunto, constituem uma empresa ou parte de uma empresa que pode prosseguir uma actividade económica autónoma.*
- *Não abrange a simples cessão de bens, como a venda de um stock de produtos.*
- *Elementos transmitidos, no seu conjunto, devem ser suficientes para permitir a continuação de uma actividade económica autónoma.*

CASO MAILAT  
C-17/18, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018

Decisão do TJUE

- *O facto de se tornar acessível o conjunto dos elementos não constitui uma transmissão de uma universalidade de bens ou parte dela, na acepção do artigo 19.º da Directiva IVA.*
- *In casu, todos os elementos necessários ao exercício da actividade económica **foram apenas objecto de locação** e não houve transmissão do direito de propriedade que lhes está associado.*
- *O conceito de «**transmissão de uma universalidade de bens**» não abrange uma arrendamento de um imóvel utilizado como estabelecimento comercial, com todos os bens de equipamento e consumíveis necessários para a sua exploração, mesmo que o locatário prossiga a actividade do locador.*



CASO MAILAT  
C-17/18, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018

Decisão do TJUE

**Locação de bens imóveis**

- *Contrato de locação de um imóvel utilizado como estabelecimento comercial incluindo todos os bens de equipamento e consumíveis necessários para a sua exploração constitui uma «**locação de bens imóveis**»,*
- *Ou constitui uma prestação de serviços complexa?*

*Jurisprudência do TJ: em certas circunstâncias, prestações formalmente distintas, fornecidas em separado, devem ser consideradas uma **operação única**, sempre que não sejam independentes*

CASO MAILAT  
C-17/18, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018

Decisão do TJUE

➤ **Prestação única:**

- (a) *Quando dois ou vários elementos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão **estritamente ligados** que formam, objectivamente, **uma única prestação económica** indissociável cuja divisão revestiria carácter artificial*
- (b) *Quando uma ou várias prestações constituem uma **prestação principal** e a ou as outras prestações constituem uma ou várias **prestações acessórias** que partilham da sorte fiscal da prestação principal.*

CASO MAILAT  
C-17/18, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018

Decisão do TJUE

**O contrato em apreço:**

- O TJ relembra o conceito de «locação de bens imóveis» como o **direito, conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário, de ocupar esse imóvel e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito, por um período acordado e mediante remuneração**
- A locação de bens móveis objecto do contrato de locação **não pode ser dissociada** da locação do imóvel.
- Alguns dos bens móveis, v.g., equipamentos e aparelhos de cozinha, estavam incorporados no imóvel e **devem ser considerados parte integrante do mesmo**.

CASO MAILAT  
C-17/18, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018

Decisão do TJUE

**DECISÃO:**

- *In casu*, a **cessão dos bens móveis não prossegue uma finalidade própria**, constitui um meio para beneficiar nas melhores condições do serviço principal, que é a locação do imóvel.
- O artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que **um contrato de locação de um bem imóvel utilizado como estabelecimento comercial incluindo bens de equipamento e consumíveis necessários para a sua exploração constitui uma prestação única, na qual a locação do imóvel é a prestação principal**.

# JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TJ EM MATÉRIA DE IVA

CASO MANUEL JORGE  
SEQUEIRA MESQUITA

## CASO MANUEL JORGE SEQUEIRA MESQUITA C-278/18, DE 28 DE FEVEREIRO DE 2019

### Enquadramento

- Artigo 13.º, B da Sexta Directiva e artigo 9.º, n.º 29, do Código do IVA;
- O teor do artigo 13.º, B, alínea b), da foi retomado, praticamente sem alterações, no artigo 135.º, n.º 1, alínea l), e n.º 2, da Directiva 2006/112, que revogou e substituiu a Sexta Directiva

### Questões principais

- ✓ *Locação de bens imóveis*
- ✓ *Conceito de locação*
- ✓ *Contrato de cedência de exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas*



CASO MANUEL JORGE SEQUEIRA MESQUITA  
C-278/18, DE 28 DE FEVEREIRO DE 2019

**Enquadramento fáctico**

- ✓ O Recorrente celebrou um contrato de cedência da exploração agrícola de prédios rústicos de que era proprietário, constituídos por vinhas, em regime de isenção de IVA
- ✓ No âmbito de acção inspectiva, a AT considerou que a operação de cedência estava sujeita a IVA e emitiu liquidações adicionais de imposto
- ✓ O Recorrente impugnou, invocando a isenção prevista no artigo 9.º, n.º 29, do Código do IVA relativa à locação de bens imóveis
- ✓ A Impugnação improcedeu e Recorrente interpôs recurso para TCA Norte, que se declarou incompetente, remetendo o processo para o STA.

CASO MANUEL JORGE SEQUEIRA MESQUITA  
C-278/18, DE 28 DE FEVEREIRO DE 2019

**Enquadramento fáctico**

- ✓ STA relembrou Jurisprudência anterior do TJUE (Caso «Goed Wonen» (C-326/99)):  
*A isenção relativa à locação de imóveis visa operações através das quais (i) o proprietário de um imóvel cede ao locatário, (ii) mediante remuneração e (iii) por um prazo convencionado, (iv) o direito de o ocupar como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito.*
- ✓ **A locação de bens imóveis constitui habitualmente uma actividade relativamente passiva.**
- ✓ Operações que implicam **exploração mais activa** de imóveis são excluídas desta isenção.
- ✓ **Questão prejudicial: Um contrato que tem por objecto a cedência de exploração de vinhas pelo prazo de um ano, renovável, constitui uma locação de bens imóveis, na acepção do artigo 13.º, B da Sexta Directiva ?**

CASO MANUEL JORGE SEQUEIRA MESQUITA  
C-278/18, DE 28 DE FEVEREIRO DE 2019

Decisão do TJUE

**TRIBUNAL DE JUSTIÇA:**

- *Embora as isenções constituam derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços, devendo ser interpretadas de forma estrita, o **conceito de locação visado na Directiva é mais amplo do que o conceito previsto nos direitos nacionais***
- ***Ratio da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva:** a locação de bens imóveis, embora sendo uma actividade económica, constitui uma actividade relativamente passiva, não gera um valor acrescentado significativo.*

CASO MANUEL JORGE SEQUEIRA MESQUITA  
C-278/18, DE 28 DE FEVEREIRO DE 2019

Decisão do TJUE

- *Mera locação deve assim distinguir-se de outras actividades que têm a natureza de negócios industriais e comerciais*
- *TJ alerta que a **natureza passiva da locação** de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA, **prende-se com a natureza da própria operação** e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa.*
- *Uma actividade que implique a colocação à disposição passiva um bem imóvel e também um certo número de actividades comerciais, v.g., supervisão, gestão e manutenção por parte do proprietário, **não beneficia da isenção***



CASO MANUEL JORGE SEQUEIRA MESQUITA  
C-278/18, DE 28 DE FEVEREIRO DE 2019

Decisão do TJUE

**CASO EM APREÇO:**

- **Contrato de cedência de uma exploração agrícola em causa constitui uma locação de bens imóveis, na acepção da Directiva:**
  - **Objecto do contrato** é a cedência, pelo proprietário, dos prédios rústicos ao cessionário, por um período acordado de um ano automaticamente renovável e mediante a contrapartida de uma renda;
  - Nada indica que, além da locação, o proprietário tenha fornecido ao cessionário outras prestações com a natureza de actividades comerciais

CASO MANUEL JORGE SEQUEIRA MESQUITA  
C-278/18, DE 28 DE FEVEREIRO DE 2019

Decisão do TJUE

**CONVERGÊNCIA COM CASO MAILAT:**

- **Cedência não constitui uma transmissão de uma universalidade de bens**, uma vez que os bens imóveis cedidos **só foram objeto de locação** e não de transmissão do direito de propriedade.
- **Objecto do contrato:** cedência de bens imóveis e ainda bens e direitos incorpóreos, não dissociáveis da cedência dos imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma.
- Contrato constitui uma **prestação única** na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a **prestação principal**.
- **Decisão:** cedência de exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas constitui locação de bem imóvel isenta de IVA

# JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TJ EM MATÉRIA DE IVA

CASO SRF  
KONSULTERNA AB

CASO SRF KONSULTERNA AB,  
C-647/17, DE 13 DE MARÇO DE 2019

## Enquadramento

- Artigos 44.º e 53.º da Directiva IVA
- Artigos 32.º e 33.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011

## Questões principais

- ✓ *A Srf assegura formações em contabilidade e gestão (seminários), para os seus membros e para terceiros. Maioria das formações são ministradas na Suécia.*
- ✓ *Participantes são sujeitos passivos com sede ou estabelecimento na Suécia.*
- ✓ *Os serviços da Srf têm, ou não, por objecto principal conferir um direito de acesso a manifestação educativa, na acepção do artigo 53.º da Directiva IVA?*

CASO SRF KONSULTERNA AB,  
C-647/17, DE 13 DE MARÇO DE 2019

Enquadramento fáctico

✓ **Posição da AT Suécia:**

- ✓ *As formações, embora ministradas em Estados-Membros diferentes da Suécia, devem ser consideradas **localizadas / tributáveis na Suécia:***
  - *A expressão «acesso a manifestações» (artigo 53.º da Directiva IVA) visou reduzir o âmbito de aplicação das excepções / alargar aplicação da regra geral*
  - *Serviços em causa não se traduzem na concessão de um direito de entrar num local, mas antes o **direito de participar numa formação específica – serviço localizado na Suécia** (artigo 44.º da Directiva IVA)*

CASO SRF KONSULTERNA AB,  
C-647/17, DE 13 DE MARÇO DE 2019

Enquadramento legal

**Artigo 53.º da Directiva IVA:**

«O lugar das prestações de serviços **relativos ao acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou eventos similares (...)** é o **lugar onde essas manifestações se realizam efectivamente.**»

✓ **Concretização pelo artigo 32.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011**

*Serviços respeitantes ao acesso a manifestações culturais, artísticas, científicas, educativas ou similares, a que se refere o artigo 53.º da Directiva IVA incluem as prestações de serviços cujas **características essenciais consistem na concessão do direito de acesso a uma manifestação em troca de um bilhete ou remuneração.***

CASO SRF KONSULTERNA AB,  
C-647/17, DE 13 DE MARÇO DE 2019

Decisão do TJUE

**1. Inadmissibilidade de interpretação estrita da regra de conexão espacial específica**

- ✓ Não existe primado dos artigos 44.º e 45.º (regra gerais de localização das prestações de serviços) da Directiva IVA sobre os artigos 46.º a 59.º-A da mesma (conexões espaciais específicas).
- ✓ Artigo 53.º da Directiva IVA não deve ser considerado uma excepção a uma regra geral que deve ser objecto de interpretação estrita.

CASO SRF KONSULTERNA AB,  
C-647/17, DE 13 DE MARÇO DE 2019

Decisão do TJUE

**2. Formações da Srf inserem-se na categoria das manifestações educativas na acepção do artigo 32.º do Regulamento de Execução**

- ✓ O acesso a seminários mediante remuneração, implica necessariamente a possibilidade de assistir e participar nos mesmos. A **participação está estreitamente relacionada com o acesso** aos referidos seminários.
- ✓ Irrelevância da distinção entre o direito de entrar num lugar e o de participar numa formação específica para efeitos da aplicação do artigo 53.º da Directiva IVA

CASO SRF KONSULTERNA AB,  
C-647/17, DE 13 DE MARÇO DE 2019

Decisão do TJUE

**3. Interpretação teleológica da regra de conexão espacial específica**

- ✓ *Objectivo das disposições da Directiva IVA que determinam o lugar de tributação das prestações de serviços: evitar conflitos de competência susceptíveis de conduzir a dupla tributação / evitar a não tributação*
- ✓ *Ratio: tributação, na medida do possível, no local onde os serviços são consumidos*
- ✓ *Decisão: o conceito de «serviços relativos ao acesso a manifestações» abrange um serviço, como o da Srf, que consiste numa formação em contabilidade, ministrada a sujeitos passivos e que exige inscrição e pagamento antecipados*

## JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TJ EM MATÉRIA DE IVA

CASO BUDIMEX S.A.



CASO BUDIMEX S.A.  
C-224/18, DE 2 DE MAIO DE 2019

Enquadramento

- Artigos 63.º e 66.º da Directiva IVA

Questões principais

- ✓ *Facto gerador e exigibilidade do IVA em obras de construção e/ou montagem*
- ✓ *Consideração do momento da aceitação da obra prevista no contrato de prestação de serviços*
- ✓ *A circunstância de um serviço de construção e/ou montagem só se considerar prestado, por força do contrato, após a aceitação da obra, afecta a determinação da data de exigibilidade do IVA?*

CASO BUDIMEX S.A.  
C-224/18, DE 2 DE MAIO DE 2019

Enquadramento fáctico

- ✓ **Pedido de decisão fiscal apresentado pela Budimex**, relativo ao momento em que o IVA se torna exigível em relação às obras de construção e/ou montagem que realiza.
- ✓ **AT Polónia - Conclusão material das obras** - IVA é exigível no momento da emissão da factura ou, na falta desta, no prazo de 30 dias a contar da data da realização efectiva das obras
- ✓ **Budimex - Aceitação das obras** - formalidade de validação das obras está expressamente prevista nas condições contratuais e definidas pelas regras do sector, sendo parte integrante do serviço de construção

CASO BUDIMEX S.A.  
C-224/18, DE 2 DE MAIO DE 2019

Decisão do TJUE

- ✓ *Regra geral, o facto gerador ocorre e o IVA torna-se exigível no momento em que é efectuada a prestação de serviços (artigo 63.º Directiva IVA).*
- ✓ *Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações, o IVA se torne exigível **dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador**, quando a factura não seja emitida ou o seja tardiamente (artigo 66.º Directiva IVA).*
- ✓ *Critério da **realidade económica e comercial** das operações - as estipulações contratuais prevêm o direito de a adjudicante verificar a conformidade das obras antes de as aceitar e a obrigação de o prestador proceder às alterações necessárias*

CASO BUDIMEX S.A.  
C-224/18, DE 2 DE MAIO DE 2019

Decisão do TJUE

- ✓ ***Impossibilidade de quantificação da contraprestação antes da aceitação do serviço de construção – exigibilidade do IVA não pode ser ocorrer antes da aceitação.***
- ✓ *Dado que a **aceitação da obra** foi acordada no contrato, de acordo com as normas existentes no sector, **essa formalidade deve considerar-se abrangida pela prestação e é determinante para considerar que a prestação foi efectivamente efectuada.***

CASO BUDIMEX S.A.  
C-224/18, DE 2 DE MAIO DE 2019

Decisão do TJUE

**DECISÃO:**

✓ *Nos casos em que a factura não seja emitida ou seja tardiamente, a aceitação formal do serviço pode ser considerada o momento em que o serviço foi prestado, porquanto:*

**(a) A formalidade da aceitação foi acordada pelas partes, nos termos de estipulações contratuais que correspondem à realidade económica e comercial no sector da construção e,**

**(b) Esta formalidade corresponde à conclusão material do serviço e fixa definitivamente o montante da contrapartida devida.**

## JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TJ EM MATÉRIA DE IVA

CASO VEGA  
INTERNACIONAL CAR  
TRANSPORT AND  
LOGISTIC – TRADING  
GMBH

CASO VEGA INTERNACIONAL CAR TRANSPORT AND LOGISTIC –  
TRADING GMBH  
C-235/18, DE 15 DE MAIO DE 2019

Enquadramento

- Artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e c) da Directiva IVA – entregas de bens
- Artigo 24.º, n.º 1, da Directiva IVA – prestações de serviços
- Artigo 135, n.º 1, b), da Directiva IVA - Isonção relativa à concessão e negociação de créditos

Questões principais

- ✓ *Isonção relativa à concessão de créditos abrange a disponibilização de cartões de combustível, assim como a negociação, financiamento das aquisições de combustível com recurso a esses cartões?*
- ✓ *Litígio na sequência da recusa de reembolso, pela Autoridade Tributária Polaca à Vega Internacional, do IVA relativo à compra de combustível através de cartões de combustível*

CASO VEGA INTERNACIONAL CAR TRANSPORT AND LOGISTIC –  
TRADING GMBH  
C-235/18, DE 15 DE MAIO DE 2019

Enquadramento fáctico

- ✓ *A Vega Internacional (Vega), sediada na Áustria, exerce a actividade de transporte de veículos através de subsidiárias sediadas em diferentes Estados-Membros, entre as quais a Vega Poland, com sede na Polónia.*
- ✓ *Os veículos transportados pela Vega Poland são abastecidos mediante cartões de combustível entregues aos condutores.*
- ✓ *Vega gere a atribuição às subsidiárias de cartões de combustível, emitidos pelos fornecedores de combustível.*
- ✓ *Centralização na Vega (Austria) das operações efectuadas através de cartões:*
  - **Recebe facturas** emitidas pelos fornecedores de combustível (com IVA);
  - **Refactura o combustível às subsidiárias** (v.g., Vega Poland) acrescido de 2%.

CASO VEGA INTERNACIONAL CAR TRANSPORT AND LOGISTIC –  
TRADING GMBH  
C-235/18, DE 15 DE MAIO DE 2019

Enquadramento fáctico

- ✓ *STA polaco invocou Acórdão Auto Lease Holland (C-185/01): “um acordo relativo à gestão do combustível não constitui um contrato de entrega de combustível, mas antes um contrato de financiamento da compra do mesmo”:*
  - *Locadora não comprava o combustível para o revender ao locatário*
  - *Locatário escolhia livremente a quantidade, qualidade e data da compra do combustível, dispondo do mesmo como se fosse o seu proprietário*
- ✓ *STA polaco: Vega não efectua uma entrega de bens (combustível) mas presta serviços de financiamento à Vega Poland*
- ✓ *Reenvio: dúvidas de interpretação uma vez que Caso Auto Lease foi proferido com base na Sexta Directiva*

CASO VEGA INTERNACIONAL CAR TRANSPORT AND LOGISTIC –  
TRADING GMBH  
C-235/18, DE 15 DE MAIO DE 2019

Decisão do TJUE

Questão prejudicial

*O artigo 135.º, n.º 1, b), da Directiva IVA abrange a disponibilização de cartões de combustível,  
OU  
Tais operações constituem transacções em série cuja finalidade principal é o fornecimento de combustível?*



CASO VEGA INTERNACIONAL CAR TRANSPORT AND LOGISTIC –  
TRADING GMBH  
C-235/18, DE 15 DE MAIO DE 2019

Decisão do TJUE

- ✓ *Jurisprudência relativa às disposições da Sexta Directiva é aplicável: disposições da Directiva IVA pertinentes são, em substância, idênticas às da Sexta Directiva.*
- ✓ *O conceito de «entrega de bens» da Directiva IVA não se refere à transferência de propriedade segundo o direito nacional - compreende qualquer transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário*
- ✓ *Carácter objectivo do conceito - aplica-se independentemente das finalidades e dos resultados das operações em causa*
- ✓ *Questão: as sociedades petrolíferas transferiram para a Vega ou para a Vega Poland o poder de dispor do combustível como proprietário?*

CASO VEGA INTERNACIONAL CAR TRANSPORT AND LOGISTIC –  
TRADING GMBH  
C-235/18, DE 15 DE MAIO DE 2019

Decisão do TJUE

- ✓ *A Vega não dispõe do combustível como se fosse sua proprietária.*
- ✓ *A Vega limita-se a pôr à disposição da subsidiária polaca, através de cartões de combustível, um instrumento que lhe permite comprar esse combustível, desempenhando assim um mero papel de intermediário na aquisição desse bem*
- ✓ *Esta atribuição constitui uma prestação de serviços:  
Qualquer operação que não constitua uma entrega de bens deve ser considerada uma «prestação de serviços» (cf. artigo 24.º, n.º 1, da Directiva IVA)*



CASO VEGA INTERNACIONAL CAR TRANSPORT AND LOGISTIC –  
TRADING GMBH  
C-235/18, DE 15 DE MAIO DE 2019

Decisão do TJUE

**APLICAÇÃO DA ISENÇÃO RELATIVA À CONCESSÃO DE CRÉDITO:**

- ✓ Expressão “**concessão e negociação de créditos**” deve ser interpretada **de forma ampla** - alcance não limita unicamente aos empréstimos concedidos por instituições bancárias e financeiras
- ✓ Interpretação ampla impõe-se pela finalidade do sistema comum do IVA, que visa, nomeadamente, **garantir aos sujeitos passivos a igualdade de tratamento**

CASO VEGA INTERNACIONAL CAR TRANSPORT AND LOGISTIC –  
TRADING GMBH  
C-235/18, DE 15 DE MAIO DE 2019

Decisão do TJUE

**DECISÃO:**

- ✓ A **Vega presta um serviço de financiamento à Vega Poland**: financia antecipadamente a aquisição do combustível, agindo à semelhança de uma instituição financeira ou de crédito.
- ✓ A **disponibilização de cartões de combustível à Vega Poland configura um serviço de concessão de crédito isento de IVA**, na acepção do artigo 135.º, n.º 1, b), da Diretiva IVA.




QUESTÕES?

*Lídia Santos*  
VAT Senior Manager,  
KPMG Portugal

Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/2qcv3a61g5/streaming.html?locale=pt>



## **2. Jurisprudência recente do TJ em matéria de direito aduaneiro e de IEC**

Nuno Victorino e João Ricardo Catarino

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## 2. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TJ EM MATÉRIA DE DIREITO ADUANEIRO E DE IEC

Nuno Victorino\*  
João Ricardo Catarino\*\*

### 1. O TJUE e o Direito aduaneiro

1.1. Jurisprudência sobre o Código Aduaneiro Comunitário e Disposições de Aplicação

1.2. Jurisprudência em matéria de classificação pautal

1.3. Jurisprudência em matéria de impostos especiais de consumo

1.3.1. Jurisprudência em matéria de impostos especiais de consumo harmonizados

1.3.2. Jurisprudência em matéria de impostos especiais de consumo não harmonizados

2. Conclusões

Vídeo

O tema que nos foi proposto expor, respeita à Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE, ou simplesmente TJ) em matéria de direito aduaneiro e impostos especiais sobre o consumo no triénio de 2017 a 2019. Como é sabido, compete-lhe zelar por uma boa aplicação do direito europeu, e garantir que as instituições e os países da UE respeitam o direito europeu visando que seja interpretado e aplicado da mesma forma em todos os países da UE. Compete-lhe, assim, interpretar e aplicar legislação, bem como anular atos legislativos europeus, estabelecer, em concreto, a obrigação de agir por parte das demais instituições comunitárias e aplicar sanções às instituições europeias. Desta vasta atividade resulta uma atividade singular geradora de jurisprudência muito rica, como se verá nos casos que iremos referir.

Cumpramos, todavia, referir que não trataremos de forma exaustiva toda a jurisprudência produzida neste intervalo temporal, mas tão somente aquela que consideramos mais relevante para o objeto da presente exposição.

### 1. O TJUE e o Direito aduaneiro

Como tivemos já ocasião de observar anteriormente<sup>1</sup>, a intervenção do TJUE, no domínio do direito aduaneiro pode ser dividida em duas grandes áreas<sup>2</sup>, uma que respeita à interpretação e aplicação das normas constantes do Código Aduaneiro Comunitário (CAC)<sup>3</sup> e das suas Disposições de Aplicação (DACAC)<sup>4</sup> e outra que respeita à classificação pautal das mercadorias.

\* Autoridade Tributária, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros.

\*\* Professor Catedrático do ISCSP, Universidade de Lisboa. Investigador no CAPP – Centro de Administração e Políticas Públicas.

<sup>1</sup> Consulte-se a este respeito o nosso artigo “Jurisprudência do TJUE em matéria de direito aduaneiro”, publicado no ebook do CEJ - Direito fiscal internacional e europeu e jurisprudência do TJUE. Coleção Formação Contínua. Jurisdição Administrativa e Fiscal. Julho de 2019, pp. 27 a 90.

<sup>2</sup> Outras haverá certamente, porém consideramos que estas são as mais relevantes.

<sup>3</sup> Ainda existe alguma jurisprudência relativa ao CAC, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro. Tendo em conta a aprovação e aplicação do Código Aduaneiro da União (CAU), aprovado pelo Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 de outubro, (publicado no JO n.º L 269 de 2013/10/10), a jurisprudência mais recente do TJ, já se refere a este novo Código.

<sup>4</sup> Aprovadas pelo Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho.

## 1.1 Jurisprudência sobre o Código Aduaneiro Comunitário e Disposições de Aplicação<sup>5</sup>

Dos Acórdãos selecionados destacamos então o processo n.º C-46/16, relativo a valor aduaneiro, o n.º C-224/16, respeitante a à posição da entidade garante no regime de circulação TIR, o n.º C-276/16 onde se analisou a obrigatoriedade de audição prévia<sup>6</sup>, n.º C-496/17, concernente à obrigatoriedade de divulgação de dados de natureza pessoal à administração aduaneira, o n.º C-643/17 sobre o estatuto aduaneiro das mercadorias e os apensos n.ºs C-335/18 e C-336/19 atinentes à obrigatoriedade de declaração de dinheiro líquido na entrada e saída da União.

### 1.1.1 Processo n.º C-46/16 (LC Customs Services)

Neste processo C-46/16, a título prejudicial e por parte de um tribunal da Letónia (o Augstākā tiesa – Supremo Tribunal da Letónia), foi suscitada uma questão relacionada com a interpretação do art.º 29.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário<sup>7</sup>, num caso relacionado com direitos de importação de mercadorias e a sua introdução em livre prática no território aduaneiro da Comunidade<sup>8</sup>.

#### 1.1.1.1 Dos factos

Em 2 de junho de 2011, a demandante<sup>9</sup>, preencheu e apresentou no serviço aduaneiro de “Rīgas brīvostas MKP” uma declaração aduaneira de trânsito de mercadorias (composta por bicicletas de criança e seus componentes da posição pautal NC 8712 0030) para efeitos do respetivo trânsito desde a República Popular da China até à Federação da Rússia, nesta

<sup>5</sup> As Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC), constavam do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho. O CAU foi regulamentado por três instrumentos legislativos da Comissão, o Regulamento Delegado (UE) 2015/2446, de 28 de julho (RD-CAU), o Regulamento de Execução (UE) 2015/2447, de 24 de novembro (RE-CAU) e o Regulamento Delegado (UE) n.º 2016/341, de 17 de dezembro (RDMT-CAU).

<sup>6</sup> De notar a este respeito que no CAC não existia qualquer disposição relativa ao direito de audição.

<sup>7</sup> Conforme supra mencionado, o dispositivo em crise respeita à determinação do valor aduaneiro e mencionava expressamente, que “O valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transaccional, isto é, o preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efectuado nos termos dos artigos 32.º e 33.º, desde que:

a) Não existam restrições quanto à cessão ou utilização das mercadorias pelo comprador, para além das restrições que:

- Sejam impostas ou exigidas pela lei ou pelas autoridades públicas na Comunidade,

- Limitem a zona geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas

ou

- Não afectem substancialmente o valor das mercadorias;

b) A venda ou o preço não estejam subordinados a condições ou prestações cujo valor não se possa determinar relativamente às mercadorias a avaliar;

c) Não reverta directa ou indirectamente para o vendedor nenhuma parte do produto de qualquer revenda, cessão ou utilização posterior das mercadorias pelo comprador, salvo de um ajustamento apropriado puder ser efectuado por força do artigo 32.º e

d) O comprador e o vendedor não estejam coligados ou, se o estiverem, que o valor transaccional seja aceitável para efeitos aduaneiros, por força do n.º 2.”

<sup>8</sup> A definição e extensão do território aduaneiro da Comunidade (hoje território aduaneiro da União), encontrava-se no art.º 3.º do CAC.

<sup>9</sup> Neste processo é demandante a SIA “LS Customs Services” e demandada a Valsts ieņēmumu dienests (serviços aduaneiros da Letónia).



declaração de trânsito constava como autoridade recetora o serviço aduaneiro “Terehovas MKP”.

Em 5 de julho de 2011, o Valsts ieņēmumu dienesta Muitas pārvalde (serviço de inspeção aduaneira da autoridade tributária da Letónia) informou a demandante de que não dispunha de prova relativa ao termo do regime de trânsito e por conseguinte, não lhe tendo sido remetidas provas adequadas, os serviços aduaneiros concluíram que a mercadoria, tinha sido exportada da China para a Federação da Rússia e que tinha havido uma transação entre a empresa chinesa “Beijing White and Red Business Company” e a empresa russa “Evrostoi” para a venda destas mercadorias da China à Rússia.

Os serviços aduaneiros consideraram que a transação não estava em conformidade com o disposto no artigo 29.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (CAC), que dispõe que as mercadorias são avaliadas pelo seu valor de transacional e que, se a autoridade não dispõe de dados para utilizar os métodos de avaliação enumerados no artigo 30.º, n.º 2, alíneas a) a d), aplicará o artigo 31.º e fará uso dos dados disponíveis na Comunidade.

Por decisão inicial, de 12 de setembro de 2011, e decisão definitiva, de 8 de novembro de 2011 da Vals ieņēmumu dienests, foi imposta à demandante a obrigação de pagar direitos aduaneiros, direitos *antidumping* e o imposto sobre o valor acrescentado, tendo esta interposto recurso contencioso onde solicitou a anulação daquele ato administrativo.

Por sentença de 23 de agosto de 2012, o Administratīvā rajona tiesa (Tribunal Administrativo de primeira instância) anulou a decisão e após recurso da demandada o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional do Contencioso Administrativo), que conheceu do recurso dos serviços aduaneiros, negou-lhe provimento por acórdão de 10 de junho de 2014, tendo estes intentado novo recurso para o tribunal de reenvio.

#### 1.1.1.2 Das questões prejudiciais

Para poder apreciar com consistência o pedido da demandante, o Augstākā tiesa (órgão jurisdicional de reenvio), considerou necessário, para fundamentar a sua decisão, submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

**A)** *Deve o artigo 29.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, ser interpretado no sentido de que o método estabelecido nesse artigo é igualmente aplicável quando a importação das mercadorias e a sua introdução em livre prática no território aduaneiro da Comunidade se tiverem verificado devido ao facto de, durante o processo de trânsito, essas mercadorias, sujeitas a direitos de importação, terem sido subtraídas à fiscalização aduaneira e não terem sido vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, mas para exportação para fora da Comunidade?*

**B)** Deve o termo “sucessivamente”, constante do artigo 30.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, em conjugação com o direito a uma boa administração, consagrado no artigo 41.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, designadamente à luz do princípio da fundamentação dos atos administrativos, ser interpretado no sentido de que a autoridade aduaneira é obrigada a indicar na sua decisão a razão pela qual considerou que os métodos de determinação do valor aduaneiro das mercadorias constantes dos artigos 29.º e 30.º do regulamento não eram aplicáveis no caso vertente e, por conseguinte, decidiu que devia ser aplicado o método referido no seu artigo 31.º?

**C)** Quando se recusa a aplicar o método previsto no artigo 30.º, n.º 2, alínea a), do Código Aduaneiro, deve a autoridade aduaneira pedir ao produtor as informações necessárias ou basta que indique que não dispõe dessas informações?

**D)** Deve a autoridade aduaneira fundamentar a razão pela qual não são aplicados os métodos estabelecidos no artigo 30.º, n.º 2, alíneas c) e d), do Código Aduaneiro, caso determine o preço de mercadorias similares com base no artigo 151.º, n.º 3, do Regulamento n.º 2454/93?

**E)** Deve a decisão da autoridade aduaneira conter uma fundamentação exaustiva da indicação da informação disponível na Comunidade, na aceção do artigo 31.º do Código Aduaneiro, ou poderá essa fundamentação ser fornecida posteriormente, em sede judicial, mediante apresentação de prova mais pormenorizada?

### 1.1.1.3 O Acórdão do TJUE

A estas questões o TJ<sup>10</sup> respondeu que:

**1)** O artigo 29.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 955/1999 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 1999, deve ser interpretado no sentido de que o método de determinação do valor aduaneiro previsto nessa disposição não é aplicável a mercadorias que não tenham sido vendidas para exportação com destino à União Europeia.

**2)** O artigo 31.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 955/1999, lido em conjugação com o artigo 6.º, n.º 3, do mesmo regulamento, conforme alterado, deve ser interpretado no sentido de que as autoridades aduaneiras são obrigadas a indicar, na sua decisão que fixa o montante dos direitos à importação, as razões que as levaram a afastar os métodos de determinação do valor aduaneiro previstos nos artigos 29.º e 30.º do mesmo regulamento, conforme alterado, antes de poderem concluir pela aplicação do método previsto no artigo 31.º do mesmo

<sup>10</sup> Em acórdão de 9 de novembro de 2017.

*regulamento, assim como os dados com base nos quais foi calculado o valor aduaneiro das mercadorias, a fim de permitir ao interessado apreciar a sua correção e decidir com pleno conhecimento de causa se é útil recorrer contra a decisão. Cabe aos Estados-Membros regular, no quadro da sua autonomia processual, as consequências da violação do dever de fundamentação pelas autoridades aduaneiras e prever se, e em que medida, é possível a regularização no quadro de um processo jurisdicional, respeitando os princípios da equivalência e da efetividade.*

**3)** *O artigo 30.º, n.º 2, alínea a), do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 955/1999, deve ser interpretado no sentido de que, antes de poder afastar a aplicação do método de determinação do valor aduaneiro previsto naquela disposição, a autoridade competente não é obrigada a solicitar ao produtor as informações necessárias para a aplicação desse método. No entanto, a autoridade aduaneira está obrigada a consultar todas as fontes de informação e bases de dados de que disponha. Deve igualmente permitir aos operadores económicos em causa que lhe comuniquem as informações suscetíveis de contribuir para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias, em aplicação daquela disposição.*

**4)** *O artigo 30.º, n.º 2, do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 955/1999, deve ser interpretado no sentido de que as autoridades aduaneiras não estão obrigadas a fundamentar a não aplicação dos métodos previstos nas alíneas c) e d) dessa disposição se determinarem o valor aduaneiro das mercadorias a partir do valor transacional das mercadorias idênticas nos termos do artigo 151.º, n.º 3, do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1762/95 da Comissão, de 19 de julho de 1995.*

### **1.1.2 Processo n.º C-224/16 (AEBTRI)**

Outro dos processos que não podemos deixar de referir aqui, é o C-224/16, no qual, a título prejudicial, por parte de um tribunal da Bulgária (o Varhoven administrativen sad – Supremo Tribunal Administrativo, doravante VAS), foi suscitada uma questão relacionada com a interpretação de várias disposições da Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das Cadernetas TIR<sup>11</sup>, de 14 de novembro de 1975, aprovada em nome da Comunidade Europeia pelo Regulamento (CEE) n.º 2112/78 do Conselho, de 25 de julho de 1978 (artigos 1.º, 8.º e 11.º), do Código Aduaneiro Comunitário, estabelecido pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho (CAC), de 12 de outubro de 1992 (artigos 96.º, 203.º, 213.º e 215.º), do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho (DACAC) que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (artigos 454.º, 450.º-C, 455.º-A e 457.º) e da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006,

<sup>11</sup> O Regime TIR tem por objetivo a simplificação de procedimentos, sendo que as mercadorias transportadas ao abrigo deste regime não são sujeitas ao pagamento ou depósito dos direitos e demais imposições na importação ou exportação das estâncias aduaneiras de passagem, nem serão submetidas a inspeção aduaneira nas mesmas estâncias aduaneiras, salvo se houver suspeitas de irregularidades, nas partes Contratantes da Convenção.

relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (artigos 70.º e 71.º), num caso relacionado com a cobrança de dívidas aduaneiras e de IVA ao garante enquanto devedor solidário.

O processo *sub judice* teve origem no litígio em que era recorrente a Asotsiatsia na balgarskite predpiyatiya sa mezhdunarodni prevozi i patishtata (AEBTRI) e recorrido, o Nachalnik na Mitnitsa Burgas (Diretor dos Serviços Aduaneiros) que sucedeu nos direitos ao Serviço Aduaneiro de Svilengrad.

### 1.1.2.1 Dos factos

Procedendo ao enquadramento da matéria em apreciação naquele Tribunal, diremos que em 11 de novembro de 2008, foi utilizada na estância aduaneira de “Kapitan Andreevo” uma caderneta TIR<sup>12</sup> emitida em nome da empresa de transportes “Sargut” OOD, uma sociedade com sede na República da Turquia e que tinha como destino final a Roménia.

Na ausência de comunicação acerca da chegada das mercadorias ao destino, as autoridades aduaneiras búlgaras examinaram, com base no artigo 455.º-A das DACAC, a possibilidade de dar início a um processo de averiguações em relação ao apuramento do regime TIR, e neste âmbito, enviaram um pedido às autoridades aduaneiras romenas, as quais declararam que as mercadorias transportadas com a caderneta TIR não lhes tinham sido apresentadas.

Tendo em conta esta circunstância, o diretor da estância aduaneira “Kapitan Andreevo” proferiu, em 10 de setembro de 2009, uma decisão na qual fixou os montantes da dívida aduaneira e do IVA, acrescidos de juros legais a cargo do titular da caderneta TIR, a Sargut OOD e por carta de 11 de setembro de 2009, esta decisão foi comunicada ao titular da operação e à associação responsável (garante).

A Sargut OOD impugnou a decisão no VAS, que a confirmou através de decisão transitada em julgado de 2 de novembro de 2010, tendo em 15 de novembro de 2010, sido comunicado à AEBTRI o não apuramento da operação TIR, e exigido o pagamento das importâncias, não tendo estas sido pagas<sup>13</sup> pela Sargut OOD. Circunstância porque em 7 de junho de 2011, o diretor dos serviços aduaneiros de Svilengrad apresentou à Direção Regional da Agência Nacional dos Impostos um pedido para cobrança das importâncias devidas pela Sargut OOD segundo a decisão de 10 de setembro de 2009, no sentido de dar início a um processo de execução através da autoridade pública encarregada da execução.

Em 5 de setembro de 2012, o diretor dos serviços aduaneiros de Svilengrad adotou uma decisão de cobrança da dívida aduaneira, fixando o crédito do Estado em relação a direitos aduaneiros em 5.527,61 leva búlgaros (BGN) e em relação ao IVA em 10.318,20 BGN, acrescidos dos juros legais. O destinatário desta decisão foi a AEBTRI na sua qualidade de

<sup>12</sup> Esta caderneta tem por objetivo cumprir as formalidades declarativas em cada uma das fronteiras de passagem.

<sup>13</sup> Dentro do prazo previsto para o efeito no artigo 11.º, n.º 3, da Convenção TIR.

associação responsável (garante) e devedora solidária que recorreu para o órgão jurisdicional de reenvio.

### 1.1.2.1 Das questões prejudiciais

Para poder apreciar com consistência o pedido do recorrente, aquele órgão jurisdicional, considerou necessário, para fundamentar a sua decisão, submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

- 1) *Deve o Tribunal de Justiça [da União Europeia] ser considerado competente para interpretar – de forma vinculativa para os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros – [a Convenção Aduaneira relativa ao transporte internacional de mercadorias efetuado ao abrigo das cadernetas TIR, de 14 de novembro de 1975 (a seguir “Convenção TIR”), aprovada em nome da Comunidade Europeia pelo Regulamento (CEE) n.º 2112/78 do Conselho] para evitar decisões judiciais contraditórias, quando se trata do domínio regulado pelos artigos 8.º e 11.º desta Convenção, para apreciar se existe uma responsabilidade da associação responsável (garante), também regulada pelo artigo 457.º, n.º 2, do [Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (regulamento de aplicação referente ao Código Aduaneiro)]?*
- 2) *A interpretação do artigo 457.º, n.º 2, do regulamento de aplicação referente ao Código Aduaneiro, em conjugação com o artigo 8.º, n.º 7 (atual artigo 11.º, n.º 2) da [Convenção TIR] e com as suas notas explicativas, permite concluir que, num caso como o presente, as autoridades aduaneiras têm de reclamar, quando forem exigíveis as quantias referidas no artigo 8.º, n.ºs 1 e 2 [da Convenção TIR], na medida do possível, o seu pagamento ao titular da caderneta TIR devedor dessas quantias em primeira linha, antes de as reclamarem à associação responsável (garante)?*
- 3) *Deve considerar-se que o destinatário que adquiriu ou detém uma mercadoria, da qual se sabe que foi transportada com caderneta TIR mas em relação à qual não se verificou que tenha sido apresentada à estância aduaneira de destino nem que nesta tenha sido registada, apenas com base nestas circunstâncias é a pessoa que deveria saber que se tratava de uma mercadoria subtraída à fiscalização aduaneira, e deve esta ser considerada devedora solidária na aceção do artigo 203.º, n.º 3, terceiro travessão, em conjugação com o artigo 213.º do [Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário]?*

### 1.1.2.3 O Acórdão do TJUE

À questão suscitada pelo Tribunal Búlgaro o TJ respondeu no seu Acórdão de 22 de novembro de 2017, que:

- 1) *O Tribunal de Justiça é competente para decidir a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 8.º e 11.º da Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias efetuado ao abrigo de Cadernetas TIR, assinada em Genebra em 14 de novembro de 1975 e aprovada em nome da Comunidade Económica Europeia pelo Regulamento (CEE) n.º 2112/78 do Conselho, de 25 de julho de 1978, na sua versão alterada e consolidada publicada pela Decisão 2009/477/CE do Conselho, de 28 de maio de 2009<sup>14</sup>.*
- 2) *O artigo 8.º, n.º 7, da Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias efetuado ao abrigo de Cadernetas TIR, aprovada em nome da Comunidade pelo Regulamento n.º 2112/78, na sua versão alterada e consolidada publicada pela Decisão 2009/477, deve ser interpretado no sentido de que, numa situação como a que está em causa no processo principal, as autoridades aduaneiras cumpriram a obrigação, prevista na referida disposição, de exigir o pagamento dos direitos e imposições à importação em causa, na medida do possível, ao titular da caderneta TIR enquanto pessoa diretamente responsável por essas quantias, antes de apresentar uma reclamação junto da associação garante.*
- 3) *O artigo 203.º, n.º 3, terceiro travessão, e o artigo 213.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006, devem ser interpretados no sentido de que a circunstância de um destinatário ter adquirido ou detido uma mercadoria que sabia ter sido transportada ao abrigo de uma caderneta TIR e o facto de não estar provado que essa mercadoria foi apresentada ou declarada na estância aduaneira de destino não são suficientes, por si só, para se considerar que esse destinatário tinha ou devia ter razoavelmente conhecimento de que se tratava de uma mercadoria subtraída à fiscalização aduaneira na aceção da primeira destas disposições, devendo assim ser solidariamente responsável pela dívida aduaneira por força da segunda destas disposições*

### 1.1.3 Processo n.º C-276/16 (Prequì Italia)

Outro dos processos que destacamos, pela importância que tem também, no contexto do direito aduaneiro, é o C-276/16.

*In casu* e junto de um tribunal italiano (a Corte suprema di cassazione – Supremo Tribunal de Cassação), foi suscitada uma questão relacionada com a interpretação do Regulamento (CEE)

<sup>14</sup> Este ponto 1 é de assinalável importância, tendo em conta que se trata de uma Convenção.



n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, especialmente os seus artigos 243.º (recursos das decisões das autoridades aduaneiras)<sup>15</sup> e 244.º (suspensão da execução da decisão impugnada)<sup>16</sup>, num caso relacionado com a possibilidade de não suspensão de um ato de liquidação aduaneira como consequência normal da interposição de um recurso em relação a um contribuinte que não tenha sido ouvido antes da adoção do ato tributário pela Administração aduaneira.

O processo *sub judice* teve origem no litígio em que era recorrente a Prequì Italia Srl e recorrida a Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

### 1.1.3.1 Dos factos

Procedendo ao enquadramento da matéria em apreciação naquele Tribunal, diremos que a Recorrente interpôs recurso para a Commissione tributaria provinciale (CTP) de Livorno contra dez avisos de liquidação complementar emitidos em 13 de novembro de 2009 pela alfândega de Livorno, para a tributação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que a mesma não tinha pago. Estes avisos de liquidação esclareciam que, caso estivessem reunidas as condições previstas pelo artigo 244.º do Regulamento n.º 2913/92, era possível obter a suspensão da execução da liquidação complementar, mediante pedido ao diretor regional da Agenzia delle dogane, acompanhado de uma garantia adequada ao montante superior dos direitos aduaneiros calculados.

A CTP de Livorno negou provimento ao recurso por decisão que o contribuinte impugnou perante a Commissione Tributaria Regionale (CTR) da Toscana e esta última, pela Decisão n.º 125/12/14, negou provimento ao recurso, por considerar que o princípio do contraditório não é aplicável em matéria tributária.

### 1.1.3.2 Da questão prejudicial

Tendo havido recurso para a Corte suprema di cassazione (órgão jurisdicional de reenvio), este órgão considerou necessário, o esclarecimento por parte do Tribunal de Justiça da seguinte questão:

<sup>15</sup> “1. Todas as pessoas têm o direito de interpor recurso das decisões tomadas pelas autoridades aduaneiras ligadas à aplicação da legislação aduaneira e lhe digam directa e individualmente respeito.

Tem igualmente o direito de interpor recurso qualquer pessoa que, tendo solicitado uma decisão relativa à aplicação da legislação aduaneira junto das autoridades aduaneiras, delas não obtenha uma decisão no prazo fixado no n.º 2 do artigo 6.º.

O recurso será interposto no Estado-membro em que a decisão foi tomada ou solicitada.

2. O direito de recurso pode ser exercido:

a) Numa primeira fase, perante a autoridade aduaneira designada para esse efeito, pelos Estados-membros;

b) Numa segunda fase, perante uma instância independente, que pode ser uma autoridade judiciária ou um órgão especializado equivalente, nos termos das disposições em vigor nos Estados-membros.”

<sup>16</sup> “A interposição de recurso não tem efeito suspensivo da execução da decisão contestada.”

*Na medida em que não prevê, a favor de um contribuinte que não tenha sido ouvido antes da adoção do ato tributário pela Administração aduaneira, a suspensão do ato como consequência normal da interposição do recurso, a legislação [tributária] italiana [em causa] é contrária ao princípio geral do processo contraditório consagrado pelo direito da União?*

### 1.1.3.3 Do Acórdão do TJUE

À questão suscitada pelo tribunal Italiano, o TJ no seu Acórdão de 20 de dezembro de 2017, veio responder no seguinte sentido:

*O direito de qualquer pessoa de ser ouvida antes da adoção de qualquer decisão suscetível de afetar desfavoravelmente os seus interesses deve ser interpretado no sentido de que os direitos de defesa do destinatário de um aviso retificativo de liquidação, adotado pelas autoridades aduaneiras sem que tenha havido uma audição prévia do interessado, não são violados se a legislação nacional que permite ao interessado impugnar esse ato no âmbito de um recurso administrativo se limita a prever a possibilidade de pedir a suspensão da execução desse ato até à sua eventual reforma, remetendo para o artigo 244.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 2700/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de novembro de 2000, sem que a interposição de um recurso administrativo suspenda automaticamente a execução do ato impugnado, desde que a aplicação do artigo 244.º, segundo parágrafo, do referido regulamento, por parte das autoridades aduaneiras, não restrinja a concessão da suspensão da execução quando existam motivos para duvidar da conformidade da decisão impugnada com a regulamentação aduaneira ou quando um prejuízo irreparável seja de recear para o interessado.*

Ressalta do sumário do Acórdão supra transcrito que o TJ considerava existir um *direito de qualquer pessoa de ser ouvida antes da adoção de qualquer decisão suscetível de afetar desfavoravelmente os seus interesses*, mesmo antes deste direito ter consagração expressa na lei, como veio a acontecer com o art.º 22.º n.º 6, do CAU<sup>17</sup>.

### 1.1.4 Processo n.º C-496/17 (Deutsche Post)

Outra das questões abordadas pelo TJ e de relevante importância para o direito aduaneiro, refere-se à recolha e tratamento de dados pessoais para efeitos de instrução de um estatuto aduaneiro<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> “6. Antes de tomarem qualquer decisão suscetível de ter consequências adversas para o requerente, as autoridades aduaneiras devem comunicar ao requerente as razões em que tencionam fundamentar a sua decisão, dando-lhe a oportunidade de apresentar os seus pontos de vista num prazo fixado a contar da data em que é recebida ou se considera que tenha sido recebida a comunicação. Findo o referido prazo, a decisão é notificada ao requerente, na forma adequada.”

<sup>18</sup> *In casu*, o estatuto de Operador Económico Autorizado (AEO).

Assim sendo, não poderíamos deixar de aqui mencionar o processo C-496/17, que teve por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º do TFUE, pelo Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf, Alemanha), acerca da interpretação do artigo 24.º, n.º 1, segundo parágrafo, do Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 da Comissão, de 24 de novembro de 2015<sup>19</sup>, que estabelece as regras de execução de determinadas disposições do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro da União.

#### 1.1.4.1 Dos factos

No que se refere aos factos em apreciação, diremos que a Deutsche Post beneficiava do estatuto de destinatária autorizada, de expedidora autorizada e do uso de uma garantia global para procedimento simplificado<sup>20</sup> no quadro do regime jurídico aduaneiro da União<sup>21</sup>.

Tendo o Código Aduaneiro da União alterado as condições individuais de concessão de autorização destes estatutos em matéria aduaneira, a Estância Aduaneira Principal, por carta de 19 de abril de 2017, pediu à Deutsche Post que respondesse a um questionário de autoavaliação, no qual devia identificar de forma precisa os membros dos comités consultivos e dos conselhos de supervisão, os seus principais dirigentes (diretores-gerais, chefes de divisão, chefes de contabilidade, diretores financeiros, responsáveis pelas questões aduaneiras, etc.) e os responsáveis pela gestão das questões aduaneiras ou encarregados pelo seu tratamento, fornecendo, nomeadamente, os números de identificação fiscal de cada uma dessas pessoas singulares e as coordenadas dos serviços de finanças competentes a seu respeito.

A Estância Aduaneira Principal precisou à Deutsche Post que, na falta de cooperação útil, não seria possível determinar se as condições de autorização previstas no Código Aduaneiro estavam preenchidas e que, no caso de essas condições não estarem preenchidas, revogaria as autorizações de que ela beneficiava.

No recurso interposto no órgão jurisdicional de reenvio, o Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf, Alemanha), a Deutsche Post contesta a obrigação de transmitir à Estância Aduaneira Principal os números de identificação fiscal das pessoas em causa e as coordenadas dos serviços de finanças competentes.

<sup>19</sup> “1. Se o requerente for uma pessoa singular, o critério previsto no artigo 39.º, alínea a), do Código é considerado cumprido se, ao longo dos últimos três anos, o requerente e, se for caso disso, o funcionário responsável pelas questões aduaneiras do requerente não tiverem cometido quaisquer infrações e às regras de tributação e não houver registo de infrações penais graves relacionadas com a sua atividade económica.

Se o requerente não for uma pessoa singular, o critério previsto no artigo 39.º, alínea a), do Código é considerado cumprido se, ao longo dos últimos três anos, nenhuma das pessoas seguintes tiver cometido quaisquer infrações graves ou repetidas à legislação aduaneira e às regras de tributação e não houver registo de infrações penais graves relacionadas com a sua atividade económica:

a) O requerente;

b) A pessoa responsável pelo requerente ou que exerça controlo sobre a sua gestão;

c) O funcionário responsável pelas questões aduaneiras do requerente.”

<sup>20</sup> Todos estes estatutos permitiam a simplificação de determinados procedimentos ou formalidades aduaneiras.

<sup>21</sup> E ainda na vigência do CAC e das DACAC.

Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a decisão da causa principal depende da interpretação do artigo 24.º, n.º 1, segundo parágrafo, do Regulamento de Execução 2015/2447, lido à luz do artigo 8.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia e do Regulamento 2016/679, uma vez que os números de identificação fiscal das pessoas envolvidas e os dados dos serviços de finanças competentes a seu respeito constituem dados pessoais.

#### 1.1.4.2 Da questão prejudicial

O Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf, Alemanha) decidiu então suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

*Deve o artigo 24.º, n.º 1, segundo parágrafo, do Regulamento de Execução [2015/2447] ser interpretado no sentido de que a autoridade aduaneira pode exigir ao requerente que lhe comunique os números de identificação fiscal atribuídos pelo [Serviço Central da Administração Fiscal Federal] para efeitos de liquidação do imposto sobre o rendimento, bem como os serviços de finanças competentes para a liquidação do imposto sobre o rendimento dos membros do Conselho de Supervisão do requerente e dos seus diretores com funções de gestão, chefes de divisão, chefe da contabilidade, chefe do setor aduaneiro, responsáveis pelos assuntos aduaneiros e pessoas que tratam dos assuntos aduaneiros?*

#### 1.1.4.2 Do Acórdão do TJUE

Acerca da questão formulada pelo órgão judicial de reenvio, o TJ em Acórdão de 16 de janeiro de 2019, veio esclarecer que:

*O artigo 24.º, n.º 1, segundo parágrafo, do Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 da Comissão, de 24 de novembro de 2015, que estabelece as regras de execução de determinadas disposições do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro da União, lido à luz da Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de outubro de 1995, relativa à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados, e do Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados), deve ser interpretado no sentido de que as autoridades aduaneiras podem exigir ao requerente do estatuto de operador económico autorizado que comunique os números de identificação fiscal, atribuídos para efeitos da cobrança do imposto sobre o rendimento, respeitantes apenas às pessoas singulares responsáveis do requerente ou que exercem o controlo sobre a sua gestão e às pessoas responsáveis pelas questões aduaneiras internas, bem como os contactos dos serviços de finanças competentes em relação a*

*todas estas pessoas, desde que esses dados permitam a essas autoridades obter informações relativas às infrações graves ou repetidas à legislação aduaneira e às regras de tributação ou às infrações penais graves cometidas por essas pessoas singulares relacionadas com a sua atividade económica.*<sup>22</sup>

### 1.1.5 Processo n.º C-643/17 (GE Power Controls Portugal)

Outra das questões abordadas pelo TJ e de relevante importância para a doutrina nacional refere-se ao estatuto aduaneiro de mercadorias que se encontram no território aduaneiro da União (TAU)<sup>23</sup>.

Assim sendo, não poderíamos deixar de aqui mencionar o processo C-643/17 (GE Power Controls Portugal), que teve por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, pelo Supremo Tribunal Administrativo português, acerca da interpretação do artigo 313.º das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro da Comunidade (DACAC), aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho.

O processo *sub judice* teve origem no litígio em que é recorrente a GE Power Controls Portugal e recorrido, o diretor Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro do Porto.

#### 1.1.5.1 Dos factos

Acerca da questão material controvertida, dir-se-á que a recorrente recebeu mercadorias, nas suas instalações, para utilização na produção industrial, fornecidas e faturadas, nos anos 2000, 2001 e 2002, por empresas de países então terceiros (Hungria, Polónia<sup>24</sup> e Suíça).

No âmbito de uma inspeção realizada à recorrente, as autoridades aduaneiras portuguesas solicitaram a apresentação da documentação que comprovasse que as mercadorias haviam entrado em território da Comunidade Europeia e que haviam sido apresentadas<sup>25</sup> às autoridades aduaneiras não tendo a recorrente apresentado tais documentos.

Questiona-se, nos presentes autos o estatuto aduaneiro das mercadorias (se estamos perante mercadorias comunitárias ou não) fornecidas por empresas localizadas em países terceiros, ou que forneceram produtos provenientes de países terceiros, nos anos de 2000, 2001 e 2002, à recorrente e que esta recebeu nas suas instalações.

<sup>22</sup> Apesar de se mostrar de alguma importância o Acórdão que aqui se dá notícia a questão material não se colocaria na Administração Tributária Portuguesa, tendo em conta a fusão dos serviços aduaneiros com os fiscais operada pelas leis orgânicas aprovadas pelos Decretos-Lei n.ºs 117/2011 e 118/2011, de 15 de dezembro.

<sup>23</sup> Ao tempo dos factos, território aduaneiro da Comunidade. Este conceito, como vimos já, encontrava-se preenchido pelo art.º 3.º do CAC.

<sup>24</sup> Relembramos que a Hungria e a Polónia só aderiram em 2004.

<sup>25</sup> A apresentação das mercadorias à alfândega, consiste na comunicação às autoridades aduaneiras da chegada de mercadorias à estância aduaneira ou a qualquer outro local designado ou aprovado pelas autoridades aduaneiras, bem como da disponibilidade dessas mercadorias para controlo aduaneiro (Vide *art.º 5.º, n.º 33, do CAU*).

Não se questiona a entrada da mercadoria nas instalações da recorrente nem as correspondentes faturas, registadas na contabilidade da empresa, emitidas por fornecedores localizados em países terceiros.

É, ainda, relevante que referentemente a tais mercadorias não foi demonstrada a sujeição aos procedimentos de introdução em livre prática em qualquer estância aduaneira comunitária.

A questão controvertida implica que se determine se devem tais mercadorias ser tidas como mercadorias comunitárias ou não comunitárias ou se se deve considerar que a existência de uma fatura, registada na contabilidade da empresa, emitida por um fornecedor localizado num país terceiro, pressupõe a prova da introdução no território aduaneiro da comunidade (TAC) de mercadoria não comunitária.

#### 1.1.5.2 Da questão prejudicial

Para poder apreciar com consistência o pedido do recorrente, o Supremo Tribunal Administrativo, (órgão jurisdicional de reenvio), considerou necessário, para fundamentar a sua decisão, submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

*Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 313.º das DACAC<sup>26</sup>, é de presumir que têm as mercadorias a que se referem os presentes autos carácter comunitário se não se comprovar que não têm esse estatuto, ou se devem ser consideradas como mercadorias introduzidas no território aduaneiro em conformidade com o artigo 3º do Código, abrangidas pela exceção prevista na primeira parte da al. a) do n.º 2 do mesmo artigo 313º, e apenas se aceitando que têm estatuto comunitário aquelas para as quais seja apresentada prova de que foram sujeitas aos procedimentos de introdução em livre prática no território aduaneiro da CE?*

#### 1.1.5.3 As observações da República Portuguesa

Tendo em conta que o litígio no processo principal corria termos num tribunal nacional, o Estado Português não podia deixar de formular Observações, o que fez como se segue:

– *O Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, em especial o seu artigo 313.º, deve ser interpretado no sentido de que apenas têm estatuto da União as mercadorias que estão em condições de se provar que foram sujeitas aos procedimentos de introdução em livre prática no território aduaneiro da União.*

<sup>26</sup> Recordamos que este dispositivo estabelecia uma presunção no sentido de que, *Sem prejuízo do artigo 180.º do Código e das exceções referidas no n.º 2 do presente artigo, todas as mercadorias que se encontram no território aduaneiro da Comunidade são consideradas mercadorias comunitárias, salvo se se comprovar que não têm estatuto comunitário.*



– *As mercadorias que se encontram no território da União e não estão em condições de se provar que foram sujeitas aos procedimentos de introdução em livre prática no território aduaneiro da União, como as que estão em causa no processo principal, não gozam da presunção de que têm estatuto de mercadorias da União, prevista no artigo 303.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 2454/93.*

#### 1.1.5.4 Do Acórdão do TJUE

À questão suscitada e por Acórdão de 7 de março de 2019 o TJ respondeu que:

*O artigo 313.º do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 75/98 da Comissão, de 12 de janeiro de 1998, deve ser interpretado no sentido de que mercadorias como as que estão em causa no processo principal, fornecidas e faturadas por sociedades com sede em países terceiros a uma sociedade com sede no território aduaneiro da União Europeia, para aí serem utilizadas, foram introduzidas neste território, na aceção do artigo 37.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 82/97 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de dezembro de 1996, e estão abrangidas, a esse título, pela exceção prevista no artigo 313.º, n.º 2, alínea a), do Regulamento n.º 2454/93, conforme alterado pelo Regulamento n.º 75/98, uma vez que o estatuto de mercadorias comunitárias só é reconhecido às mercadorias para as quais se provar que foram sujeitas aos procedimentos de introdução em livre prática no território aduaneiro da União.*

Nestes termos, o TJ vem salientar que apesar da presunção estabelecida pelo n.º 1 do preceito em crise, o estatuto de mercadorias comunitárias só é reconhecido às mercadorias para as quais se provar que foram sujeitas aos procedimentos de introdução em livre prática no território aduaneiro da União.

#### 1.1.6 Processos Apensos n.ºs C-335/18 e C-336/18<sup>27</sup>

Se toda a matéria que antecede é de assinalável importância para a correta interpretação e aplicação do direito aduaneiro, existe uma matéria cuja competência foi recentemente atribuída aos serviços aduaneiros e que pela sua importância no combate ao branqueamento

<sup>27</sup> A língua do processo é o búlgaro e a única tradução disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1553789123922&uri=CELEX:62018CO0335> é em língua francesa. Tendo em conta o exposto, a tradução para o Português que aqui se apresenta é da nossa responsabilidade. Apenas faz fé a versão publicada na Coletânea de Jurisprudência do Tribunal de Justiça em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=6E1B006F941C627BC93601AD926F3717?text=&docid=210541&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7054064>

de capitais, importará aqui destacar. Assim, a doutrina que dimana do Acórdão proferido nos processos apensos supra descritos<sup>28</sup>, não podia deixar de nos merecer atenção.

Como se sabe, num passado recente, foi publicado o Regulamento (CE) n.º 1889/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de outubro de 2005<sup>29</sup>, relativo ao controlo das somas em dinheiro líquido que entram ou saem da Comunidade, prevendo-se no seu artigo 3.º, n.º 1, que *“Qualquer pessoa singular que entra ou sai da Comunidade com uma soma de dinheiro líquido igual ou superior a 10 000 euros deve declarar a soma transportada às autoridades competentes do Estado-Membro através do qual entra ou sai da Comunidade, de acordo com o presente regulamento. Não se considera a declaração obrigatória executada se as informações prestadas forem incorretas ou incompletas.”* Para garantir a eficácia desta obrigatoriedade o artigo 4.º, n.º 2, do regulamento dispõe ainda que *“Em caso de incumprimento da declaração obrigatória constante do artigo 3.º, o dinheiro líquido pode ser retido por decisão administrativa, em conformidade com as condições previstas na legislação nacional.”* E o seu artigo 9.º, n.º 1, remata atribuindo competência a *cada Estado-Membro para definir as sanções a aplicar nos casos de incumprimento da declaração obrigatória constante do artigo 3.º, devendo tais sanções ser eficazes, proporcionadas e dissuasoras”*.

#### 1.1.6.1 Dos factos

##### 1.1.6.1.1 No processo C-335/18

Em 9 de Dezembro de 2015, AK<sup>30</sup> foi interpelada no aeroporto de Sofia (Bulgária) na posse de 20 000 dólares americanos (USD) (cerca de 18.200 euros) e de 10.300 euros, o equivalente a 55.897,45 leva búlgaros (BGN), enquanto se preparava para apanhar um voo para Israel. A AK não tinha declarado antecipadamente a sua intenção de transportar essas quantias de dinheiro aquando da sua saída do território búlgaro e da União. Na sequência destes factos, e por decisão de 17 de Novembro de 2017, o Sofiyski Rayonen sad (tribunal d’arrondissement de Sofia, Bulgária) condenou AK numa multa de 111.794,90 BGN, o que representa o dobro da quantidade de dinheiro líquido não declarado, nos termos o artigo 251.º, n.º 1, do código penal, na sua versão anterior à alteração legislativa ocorrida no decurso de 2017, e ordenou o confisco a favor do Estado dos montantes não declarados, de acordo com artigo 251.º, n.º 2, do mesmo diploma.

AK interpôs recurso desta decisão para o Sofiyski gradski sad (tribunal da cidade de Sofia, Bulgária), argumentando que a referida decisão fora ilegal, infundada e que não correspondia às provas recolhidas.

<sup>28</sup> Anteriores a este aresto, salientamos os processos C-255/14, C-17/16, C-190/17 e C-707/17.

<sup>29</sup> Este diploma seria posteriormente revogado pelo Regulamento (UE) 2018/1672, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro de 2018.

<sup>30</sup> Desconhece-se o nome da cidadã, uma vez que a única referência que encontramos no despacho fundamentado, é AK.

### 1.1.6.1.2 No processo C-336/18

Por decisão de 21 de junho de 2017, o Rayonen sad Slivnitsa (tribunal d'arrondissement de Slivnitsa, Bulgária) no âmbito de um procedimento penal, condenou EP<sup>31</sup> a uma pena de privativa de liberdade de quatro meses com pena suspensa de três anos, nos termos do artigo 251.º, n.º 1, do Código Penal, na sua versão anterior à alteração legislativa ocorrida no decurso de 2017, por violação da declaração obrigatória de um montante de dinheiro liquido transportado, quando atravessa uma fronteira búlgara que é também uma fronteira externa da União.

Nos termos do artigo 251.º, n.º 2, do Código Penal, o objeto da infração penal, era de 4. 000 euros e foi igualmente confiscado a favor do Estado.

Uma vez que o direito búlgaro prevê uma forma extraordinária de apreciação de tais decisões judiciais, EP solicitou ao Apelativen sad – Sofia (Tribunal de recurso de Sófia, Bulgária) a reabertura do processo penal. Perante este órgão jurisdicional, EP alegou, em primeiro lugar, que a condenação a uma pena privativa de liberdade de quatro meses era desproporcionada e violava o direito da União e, em segundo lugar, que o confisco automático a favor do Estado da integralidade do montante não declarado também era desproporcionado.

### 1.1.6.2 Das questões prejudiciais

#### 1.1.6.2.1 No processo C335/18

O gradski Sofiyski sad (tribunal da cidade de Sofia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal as seguintes questões prejudiciais:

*1) O artigo 4.º, n.º 2, do regulamento n.º 1889/2005 deve ser interpretado no sentido em que autoriza uma legislação nacional que prevê o confisco automático a favor do Estado do montante de dinheiro retido não devidamente declarado quando atravessa uma fronteira externa da União Europeia, pelo simples facto que não foi declarado e sem que o confisco seja necessário para determinar a origem deste dinheiro?*

*2) O artigo 9.º, n.º 1, do regulamento n.º 1889/2005 deve ele ser interpretado no sentido de autorizar uma legislação nacional que, para o ato referido na primeira questão, prevê não só uma pena privativa de liberdade de cinco anos no máximo ou uma multa de um montante equivalente a um quinto do valor da infração, mas também o confisco obrigatório a favor do Estado do objeto da infração, independentemente da origem do dinheiro não declarado?"*

<sup>31</sup> Também aqui se desconhece também o nome do cidadão, uma vez que o TJ só se lhe refere como no despacho fundamentado, como EP.

### 1.1.6.2.2 No processo C336/18

Também o Apelativen sad – Sofia (Tribunal de recurso de Sófia) decidiu suspender a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

**1)** *O artigo 4.º, n.º 2, do Regulamento [n.º 1889/2005], que permite a retenção do montante de dinheiro não declarado, de acordo com as regras previstas na legislação nacional, deve ser interpretado no sentido de que permite o confisco automático deste montante a favor do Estado, pelo facto de não ter sido declarado, sem que seja necessário proceder a uma avaliação da origem do mesmo, ou alternativamente o artigo 4.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1889/2005 deve ser interpretado no sentido de que só permite reter provisoriamente o montante em dinheiro até que as autoridades nacionais competentes tenham procedido à apreciação da origem do mesmo? Por conseguinte, o artigo 251.º, n.º 2, do Código Penal está em conformidade com o poder conferido pelo artigo 4.º, n.º 2, desse regulamento?*

**2)** *Em função da resposta à questão anterior, o artigo 9.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1889/2005 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição do direito nacional que prevê, no caso de incumprimento da obrigação referida no artigo 3.º do regulamento, a acumulação de penas de privação de liberdade, de multa e de confisco de montantes de dinheiro não-declarados a favor do Estado, sem que se proceda a uma avaliação da origem destes. A aplicação conjunta do artigo 251.º, n.º 1, e do artigo 251.º, n.º 2, do Código Penal, incluindo a imposição da sanção prevista no artigo 251.º, n.º 1, do Código Penal e, na sequência da decisão jurisdicional de condenação, o confisco a favor do Estado do montante não declarado (objeto de infração referida no artigo 251.º, n.º 1, do Código Penal, obrigação de confisco nos termos do n.º 2), cumpre o requisito do artigo 9.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1889/2005, nos termos do qual a sanção em caso de incumprimento do artigo 3.º desse regulamento deve ser eficaz, dissuasora e proporcional à falta cometida e à sua periculosidade social?*

O secretariado do Tribunal Geral, perguntou aos órgãos jurisdicionais de reenvio, em 13 de julho de 2018, se eles pretendiam manter os seus pedidos de decisão prejudicial, tendo em conta o despacho de 12 de julho de 2018, Pinzaru e Cirstinoiu (C-707/17, não publicado, EU: C: 2018: 574), que dizia respeito a um pedido de decisão prejudicial que teve origem na aplicação da versão do artigo 251.º do Código Penal anterior ao da alteração legislativa que teve lugar durante o ano de 2017.

Em resposta em 10 de agosto de 2018, o Apelativen Sad – Sofia (Tribunal de recurso de Sofia) informou o Tribunal da sua intenção de manter apenas a sua segunda questão prejudicial (processo C-336/18) e em 13 de Agosto de 2018, o Sofiyski gradski Sad (Tribunal da cidade de Sofia) informou o Tribunal da sua intenção de manter o seu pedido na sua totalidade (processo C-335/18), invocando o facto de o artigo 251.º, n.º 1, do Código Penal ter sido alterado durante o ano de 2017.

### 1.1.6.3 Do despacho do TJUE

Às questões formuladas pelos tribunais de reenvio o TJ veio responder por despacho fundamentado<sup>32</sup> de 30 de janeiro de 2019, no sentido de que:

*O n.º 2 do artigo 4.º e n.º 1 do artigo 9.º do Regulamento (CE) n.º 1889/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de outubro de 2005, relativo ao controlo das entradas e saídas de numerário da Comunidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, para punir uma violação de declaração obrigatória constante do artigo 3.º deste regulamento, prevê, para além da imposição de uma pena privativa de liberdade até cinco anos ou de uma multa de um quinto do montante do dinheiro líquido não declarado, o confisco a favor do Estado desse montante não declarado.*

### 1.2 Jurisprudência em matéria de classificação pautal

A classificação pautal, conforme tivemos já ocasião de salientar é um dos três elementos com base nos quais são aplicados os direitos de importação ou de exportação, bem como as outras medidas previstas no âmbito das trocas de mercadorias.

Classificar uma mercadoria consiste em proceder ao seu enquadramento na nomenclatura, a fim de encontrar o código pautal apropriado.

Assim como se depreende, para se determinar o código pautal é necessário o conhecimento exato do artefacto (incluindo a sua função).

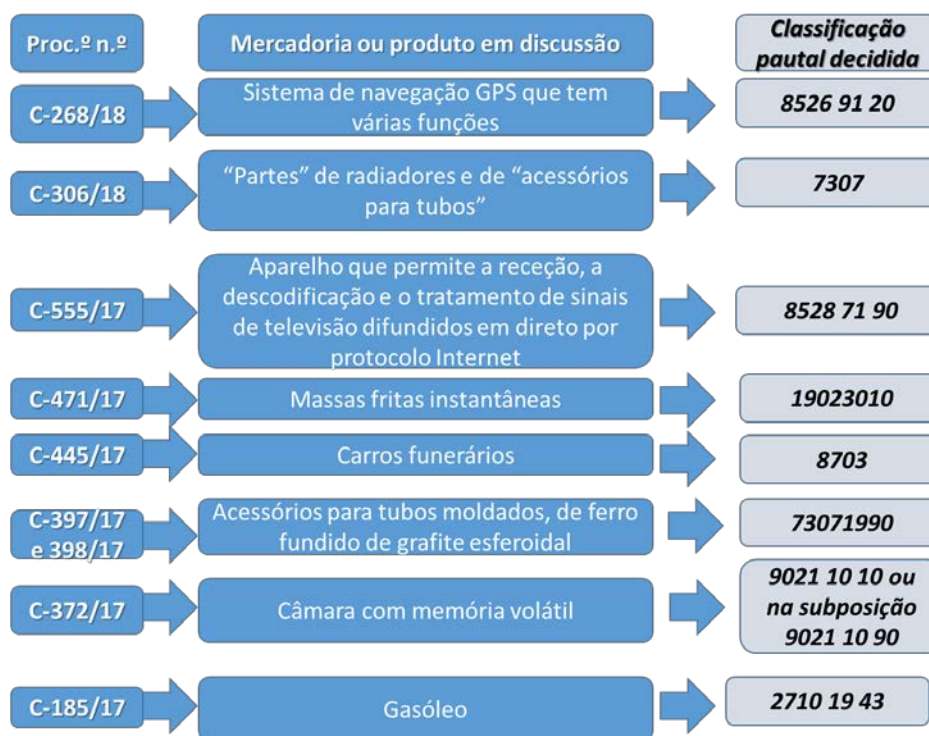
A este respeito é jurisprudência assente por parte do TJUE, de que o Acórdão proferido no processo ADL American Dataline SRL, com o n.º C-546/13 é exemplo que, *no interesse da segurança jurídica e da facilidade de controlos, o critério decisivo para a classificação pautal das mercadorias deve ser procurado, em geral, nas suas características e propriedades objetivas, tal como definidas no texto da posição da NC e das notas de secção ou de capítulo (vide também, Acórdão Delphi Deutschland, C-423/10, EU:C:2011:315, ponto n.º 23).*

A classificação pautal das mercadorias introduzidas no consumo na União Europeia é regulada pela Nomenclatura Combinada (NC) que figura no Anexo I ao Regulamento (CEE) **n.º 2658/87** do Conselho, de 23 de julho de 1987 relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira, a qual tem sido objeto de sucessivas alterações anuais.

<sup>32</sup> Nos termos do artigo 99.º do seu regulamento de processo, quando uma resposta a uma questão colocada a título prejudicial pode ser claramente deduzida da jurisprudência ou quando a resposta à questão colocada não suscita dúvidas razoáveis, o Tribunal de Justiça pode, a qualquer momento, mediante decisão do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, decidir julgar por meio de despacho fundamentado.

A NC baseia-se no sistema harmonizado de designação e de codificação de mercadorias, elaborado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira, atualmente Organização Mundial das Alfândegas, instituído pela Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, celebrada em Bruxelas a 14 de junho de 1983 e aprovada, juntamente com o seu protocolo de alteração de 24 de junho de 1986, em nome da Comunidade Económica Europeia, pela Decisão 87/369/CEE do Conselho, de 7 de abril de 1987 (publicada no JO L 198, p. 1 e segs.).

A primeira parte da NC contém um conjunto de disposições preliminares e, sob o título I, relativo às disposições gerais, a secção A, intitulada “*Regras gerais para a interpretação da NC*”, consagra um conjunto de regras que visam regular a atribuição do código pautal e respetivas subposições às mercadorias, objeto de declaração perante os serviços aduaneiros. Contrariamente à metodologia seguida até aqui<sup>33</sup>, limitar-nos-emos aqui e de forma esquemática a descrever o número do processo, o produto objeto de litígio e a classificação pautal decidida. Assim:



<sup>33</sup> Em que sumarizámos as questões em discussão, e as remetidas para apreciação do TJ, bem como o teor dos sumários dos Acórdãos.



### 1.3 Jurisprudência em matéria de impostos especiais de consumo

Os impostos especiais sobre o consumo, são hoje uma parte integrante do direito aduaneiro, com o qual se identifica em muitas matérias, chegando alguma doutrina a designar este ramo do direito aduaneiro por direito aduaneiro fiscal. Assim sendo, neste ponto abordaremos a jurisprudência do TJUE em matéria de Impostos especiais de consumo harmonizados<sup>34</sup> e não harmonizados<sup>35</sup>.

#### 1.3.1 Jurisprudência em matéria de impostos especiais de consumo harmonizados

De certa forma, poderemos dizer que se em sede aduaneira<sup>36</sup> as questões que se colocam junto do TJ têm essencialmente a ver com a interpretação e aplicação das normas constantes do CAC e das DACAC<sup>37</sup>, em matéria de impostos especiais de consumo harmonizados as questões suscitadas<sup>38</sup> têm a ver com a conformidade das normas de direito interno com as de direito comunitário derivado, máxime com as diretivas de harmonização<sup>39</sup>.

Com especial relevância para a matéria que aqui nos cumpre expor, destacarei um caso de reenvio prejudicial onde esteve envolvida a Autoridade Tributária e Aduaneira. Refiro-me mais concretamente ao processo n.º C-90/17 (Turbogás) e outro cuja matéria é assaz curiosa e onde a República Portuguesa formulou Observações<sup>40, 41</sup>.

<sup>34</sup> Para os quais existem diretivas de harmonização, também conhecidos por tradicionais e que no caso português corresponde a três impostos incidentes sobre quatro consumos específicos. O IABA que incide sobre o álcool e as bebidas alcoólicas e açucaradas, o ISP que incide sobre os produtos petrolíferos e energéticos e finalmente o IT que incide sobre o tabaco manufacturado (e realidades afins, como seja o rapé e o líquido para fumar, contendo nicotina).

<sup>35</sup> Abordaremos aqui somente o caso do imposto sobre veículos (ISV).

<sup>36</sup> E que tratámos no ponto 1.1.

<sup>37</sup> Agora, como tivemos já oportunidade de esclarecer, CAU, RD-CAU e RE-CAU.

<sup>38</sup> Quer em sede de ações reenvio prejudicial, quer em sede de ações de incumprimento.

<sup>39</sup> Sobre o processo de harmonização, consulte-se do autor – *A harmonização da tributação dos consumos específicos*, in Lições de Fiscalidade. Vol. II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional. Almedina, 2015, pp. 481 a 517.

<sup>40</sup> Processo C-567/17 (Bene Factum).

<sup>41</sup> No período correspondente aos últimos três anos, outros processos haveria que mencionar e dos quais daremos aqui notícia de forma muito sumária:

- Proc.º n.º **C-30/17 (Kompania Piwowarska)**; Reenvio prejudicial — Disposições fiscais — Impostos especiais sobre o consumo — Diretiva 92/83//CEE — Artigo 3.º, n.º 1 — Álcool e bebidas alcoólicas — Cerveja — Cerveja aromatizada — Grau Plato — Método de cálculo;

- Proc.º n.º **C-31/17 (Cristal Union)**; Reenvio prejudicial — Diretiva 2003/96/CE — Tributação de produtos energéticos e eletricidade — Artigo 14.º, n.º 1, alínea a) — Produtos energéticos utilizados para produzir eletricidade — Obrigação de isenção — Artigo 15.º, n.º 1, alínea c) — Produtos energéticos utilizados na produção combinada de calor e eletricidade — Faculdade de isenção ou de redução do nível de tributação — Gás natural destinado à cogeração de calor e eletricidade;

- Proc.º n.º **C-49/17 (Koppers)**; Reenvio prejudicial — Diretiva 2003/96/CE — Tributação dos produtos energéticos e da eletricidade — Artigo 21.º, n.º 3 — Facto gerador de imposto — Consumo de produtos energéticos produzidos nas instalações de um estabelecimento que produz produtos energéticos — Produtos energéticos utilizados para fins diferentes dos de carburantes ou combustíveis de aquecimento — Consumo de um solvente como combustível numa instalação de destilação de alcatrão;

- Proc.º n.º **C-103/17 (Messer France)**; Reenvio prejudicial — Harmonização das legislações fiscais — Diretiva 92/12/CEE — Artigo 3.º, n.º 2 — Diretiva 2003/96/CE — Artigos 3.o e 18.o — Tributação dos produtos energéticos e da eletricidade — Impostos especiais de consumo — Existência de outra imposição indireta — Requisitos — Legislação nacional que prevê uma contribuição para o serviço público de eletricidade — Conceito de “finalidades específicas” — Respeito das taxas mínimas de tributação;

### 1.3.1.1 Processo n.º C-90/17 (Turbogás)

Neste processo, um tribunal português<sup>42</sup>, suscitou, a título prejudicial, uma questão relacionada com a interpretação do artigo 21.º, n.º 5, da Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, num caso relacionado com a aplicação do imposto sobre a energia ao consumo de produtos energéticos utilizados na produção de produtos que são definidos na Diretiva como “produtos energéticos”.

O processo *sub judice* teve origem no litígio em que é recorrente a Turbogás – Produtora Energética, SA, e recorrida a Autoridade Tributária e Aduaneira Portuguesa.

#### 1.3.1.1.1 Dos factos

No ano de 2014, foi iniciada pela Alfândega de Leixões, uma Acção de Natureza Fiscalizadora (ANF n.º 2012014) à empresa TURBOGÁS – PRODUTORA ENERGÉTICA, SA, tendo este procedimento abrangido, o período compreendido entre 01/01/2012 e 31/12/2013.

Passando à caracterização da recorrente, esta exerce a atividade de produção de eletricidade de origem térmica (CAE 035112), sendo titular, à data do período abrangido pela ANF:

- 1) De autorização de isenção para a utilização de gás natural na produção de eletricidade ou de eletricidade e calor (cogeração), ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 89.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, aprovado pelo Decreto-lei n.º 73/2010, de 21 de junho (doravante designado por CIEC), (Autorização de isenção n.º 2013/0001317 – proc.º administrativo n.º COG 13/2013 – código de isenção IP05 – afetação à produção de eletricidade, para a central de ciclo combinado Tapada do Outeiro. Gondomar – PT 11001100003659100MJ);

---

- Proc.º n.º C-151/17 (Swedish Match); Reenvio prejudicial — Aproximação das legislações — Fabrico, apresentação e venda de produtos do tabaco — Diretiva 2014/40/UE — Artigo 1.º, alínea c), e artigo 17.º — Proibição de comercializar tabaco para uso oral — Validade;

- Proc.º n.º C-305/17 (Fens); Reenvio prejudicial — Livre circulação de mercadorias — Direitos aduaneiros — Encargos de efeito equivalente — Contribuição sobre o transporte de eletricidade produzida no território nacional e destinada à exportação — Compatibilidade dessa legislação com o princípio da livre circulação de mercadorias;

- Proc.º n.º C-425/17 (Günter Hartmann Tabakvertrieb); Reenvio prejudicial — Aproximação das legislações — Fabrico, apresentação e venda dos produtos de tabaco — Diretiva 2014/40/UE — Proibição de comercializar tabaco para uso oral — Conceitos de “tabaco para mascar” e de “tabaco para uso oral” — Pasta composta por tabaco finamente moído (Thunder Chewing Tabacco) e saquetas porosas em celulose cheias de tabaco finamente picado (Thunder Frosted Chewing Bags);

- Proc.º n.º C-503/17 (Comissão Europeia/Reino Unido e Irlanda do Norte); Incumprimento de Estado - Directiva 95/60 / CE - Marcação fiscal de gasóleos e querosene - Reabastecimento de embarcações de recreio privadas;

- Proc.º n.º C-504/17 (Comissão Europeia/Irlanda); Incumprimento de Estado - Directiva 95/60 / CE - Marcação fiscal de gasóleos e querosene - Reabastecimento de embarcações de recreio privadas;

- Proc.º n.º C-195/18 (BS); Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas – Diretiva 92/83/CEE – Artigo 2.º – Conceito de “cerveja” – Bebida produzida a partir do mosto lupuloso obtido de uma mistura que contém mais glicose do que malte – Nomenclatura Combinada – Posições 2203 (cervejas de malte) ou 2206 (outras bebidas fermentadas).

<sup>42</sup> O Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD.

2) De autorização de isenção para a utilização de gás natural como combustível industrial em instalações sujeitas ao PNALE ou a um ARCE (artigo 89.º n.º 1, alínea f) do CIEC): Autorização de isenção n.º 2011/0018139 – proc.º administrativo n.º 18/CELE – código de isenção IP14 – combustíveis industriais – CELE e ARCE, para a central de ciclo combinado da Tapada do Outeiro, Gondomar – PT 1101100003659100MJ;

A recorrente, à mesma data, não era titular de qualquer autorização de isenção para a eletricidade consumida nas suas instalações, nos termos do artigo 89.º do CIEC, não estava registada como Operador do Setor Elétrico (OSE), nem era detentora de estatuto de destinatário isento para a utilização de eletricidade, consumindo parte da eletricidade por si produzida, eletricidade essa, relativamente à qual não existiam contadores instalados para a respetiva medição/quantificação, nem qualquer documento de suporte, já que não existia qualquer transação.

Tendo em conta o exposto, foi cruzada a informação prestada pela empresa quanto às quantidades autoconsumidas com informação solicitada à Direção-Geral da Energia e Geologia, tendo sido apuradas na ANF as quantidades de eletricidade autoconsumida, relativamente aos anos de 2012 e 2013, para as quais não havia sido apresentada qualquer declaração de introdução no consumo, nos termos do artigo 10.º do CIEC e em consequência foi considerado na ANF retro mencionada, que se encontrava em dívida o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (seguidamente designado por ISP) no valor de € 71.197,17, acrescido de juros compensatórios a favor do Estado no valor de € 4.986,52.

Ao ser notificada do projeto de relatório da inspeção a recorrente exerceu o seu direito de Audição prévia, tendo a mesma sido tida em conta do Relatório final elaborado em 21/07/2014. Persistindo nas suas conclusões a autoridade aduaneira<sup>43</sup>, efetuou a liquidação do Imposto que se apurou estar em dívida, pela Alfândega de Leixões (registo de liquidação n.º 2QI4/9001550, de 01/08/2014), tendo a ora recorrente sido notificada para pagamento, pelo ofício n.º 4019, de 05/08/2014.

Como reação a esta liquidação, a recorrente apresentou, reclamação graciosa que correu termos na Direção de Serviços do Impostos Especiais sobre o Consumo e do Imposto Sobre Veículos (DSIECIV) da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), sob o n.º de processo 020.01.06-4/2015, tendo a mesma sido indeferida, por Despacho de 07/01/2016 do Diretor daquela Direção de Serviços (proferido no uso de competência delegada).

Face a este indeferimento a recorrente efetuou o pagamento do valor liquidado, no dia 14-08-2014.

<sup>43</sup> Que integra a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

### 1.3.1.1.2 Das questões prejudiciais

Para poder apreciar com consistência o pedido da recorrente, o Tribunal Arbitral Tributário (órgão jurisdicional de reenvio), considerou necessário, para fundamentar a sua decisão, submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

*a) Nos termos e para os efeitos do terceiro parágrafo do art.º 21.º/5 da Diretiva 2003/96/CE, as entidades que produzam eletricidade para consumo próprio para serem, consideradas como um distribuidor, e sujeitas a imposto nos termos do primeiro parágrafo do mesmo art.º 21.º/5 da Directiva, deverão ser pequenos produtores, ficando as restantes entidades (as que não sejam pequenos produtores) que produzam eletricidade para consumo próprio excluídas daquela qualidade de distribuidor ou deverão ser considerados como distribuidor, e sujeitas a imposto nos termos do primeiro parágrafo do mesmo art.º 21.º/5 da Diretiva, todas as entidades que produzam eletricidade para consumo próprio (independentemente da respetiva dimensão e de o fazerem como atividade económica principal ou acessória), e não sejam isentas, enquanto pequenos produtores, nos termos da segunda parte do terceiro parágrafo do referido art.º 21.º/5 da Diretiva?*

*b) Em concreto, pode uma entidade como a que está em causa nos autos, que é uma grande produtora de eletricidade e que chega a produzir cerca de 9% da energia nacional, para venda da mesma à rede nacional, ser considerada como uma "entidade que produz eletricidade para consumo próprio", tal como referido no n.º 5 do artigo 21.º da Diretiva n.º 2003/96/CE, quando só uma pequena parte da eletricidade que produz é consumida na própria produção de nova eletricidade como parte integrante do seu processo produtivo?*

### 1.3.1.1.2 Da pertinência da questão prejudicial

A recorrente operava, durante o período abrangido pela ANF, a Central de Ciclo Combinado da Tapada do Outeiro ("Central"), central termo elétrica, localizada no Concelho de Gondomar, com capacidade de 990 MW. Esta Tapada do Outeiro era uma central de ciclo combinado com uma potência instalada de 990 MW, constituída por três grupos de produção de 330 MW, cada um composto por uma turbina a gás e uma turbina a vapor em série, chegando a produzir cerca de 9% da energia nacional.

A Central produzia, durante o período abrangido pela ANF, eletricidade utilizando gás natural, sendo também utilizada eletricidade no seu funcionamento interno e estava ainda preparada para utilizar gasóleo quando tal se demonstre necessário.

O processo de produção de eletricidade necessitava, de energia (gás natural ou gasóleo e eletricidade) a par de outros elementos como água e matérias-primas secundárias, tais como óleos e reagentes químicos.

No funcionamento interno da Central era consumida uma pequena parte da eletricidade produzida pela instalação, os quais se verificavam, devido ao desenho industrial e configuração da Central. Neste sentido, existiam consumos de uma pequena parte da eletricidade produzida pela Turbogás, sendo que tais consumos eram efetuados e inerentes ao processo produtivo de eletricidade.

A Turbogás operava a Central ao abrigo do contrato Power Purchase Agreement, ("PPA") – contrato de aquisição de energia ("CAE"), o qual foi celebrado ao abrigo do Decreto-Lei n.º 183/95, de 27 de julho e ao abrigo deste contrato, a Turbogás vendia durante o período abrangido pela ANF, a energia produzida na Central à REN.

No âmbito do sistema elétrico nacional, era qualificada como Produtor. Dentro do setor da produção de eletricidade, a Turbogás estava enquadrada no regime legal da produção de eletricidade em regime ordinário.

Essencialmente, e de um ponto de vista literal, ponto de partida necessário para interpretação da lei, sustenta a recorrente que se deve ler a referência a "*autoprodutor*" ínsita na al. b) do n.º 1 do artigo 4.º do CIEC, nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 20/81, de 28 de Janeiro, que considera como tal o "*proprietário pessoa singular ou coletiva de instalações que acessoriamente; produzam energia elétrica*", enquanto que a Recorrida sustenta que face à ausência de uma definição própria do CIEC e da legislação fiscal em geral, se deve utilizar um sentido comum para tal termo, considerando-se como autoprodutor, todo aquele que produz, total ou parcialmente, para o seu próprio uso.

Sendo certo que, da letra da lei não se retira qualquer argumento num ou noutro sentido, a fundamentação da leitura a fazer da norma em causa dever-se-á procurar dentro do sistema jurídico, visando assegurar, na medida do possível a sua coerência significativa.

Essencial, nessa perspetiva, é a fixação do sentido e alcance do disposto no terceiro parágrafo do número 5 do artigo 21.º da Diretiva 2003/96/CE.

Com efeito, torna-se necessário apurar se, face àquele texto, e, em especial, tendo em conta o teor da segunda parte de tal parágrafo, apenas os pequenos produtores de eletricidade devem ser considerados como distribuidores, enquanto "*entidade que produza eletricidade para consumo próprio*", para efeitos da primeira parte desse mesmo parágrafo, e do n.º 1 do mesmo artigo.

A dúvida coloca-se porquanto o texto português da diretiva, na segunda parte do parágrafo em questão, utiliza o pronome demonstrativo "*estes*", antes da expressão "*pequenos produtores*", induzindo, como sustenta a Recorrente nos autos, que a primeira parte do referido parágrafo se restringe a "*pequenos produtores*" que produzam eletricidade para consumo próprio.

Sendo a redação da Diretiva em espanhol, análoga à portuguesa, mas não contendo as versões inglesa, francesa, italiana e alemã qualquer expressão análoga ao referido pronome

demonstrativo, utilizado nas versões portuguesa e espanhola, surge a questão de averiguar se foi, efetivamente, intenção do legislador comunitário, no terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 21.º da Diretiva em causa, restringir a qualificação de "distribuidor", para efeitos do primeiro parágrafo do mesmo número, aos "pequenos produtores" que produzam eletricidade para consumo próprio, ou se, antes, aquela qualificação como "distribuidor" abrange todas as entidades que produzam eletricidade para consumo próprio, independentemente da sua dimensão, enquanto produtores de eletricidade.

#### 1.3.1.1.4 As observações da República Portuguesa

Tendo em conta que o litígio no processo principal corria termos num tribunal nacional, o Estado Português não podia deixar de formular Observações, o que fez nos seguintes termos:

*A Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, em especial o artigo 21.º, n.º 5, deve ser interpretada no sentido de que deve ser considerada distribuidora e, por conseguinte, sujeito passivo do imposto, na aceção do artigo 21.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da diretiva, uma entidade que produz eletricidade para consumo próprio, como a que está em causa no processo principal, independentemente da sua dimensão e de essa produção ser atividade económica principal ou acessória, se não estiver isenta, enquanto pequeno produtor, nos termos do artigo 21.º, n.º 5, terceiro parágrafo, segunda parte, da diretiva.*

*Uma entidade grande produtora de eletricidade para vender à rede nacional, como a que está em causa no processo principal, pode ser considerada "entidade que produz eletricidade para consumo próprio", na aceção do artigo 21.º, n.º 5, da diretiva, mesmo quando só uma pequena parte da eletricidade que produz é consumida na própria produção de nova eletricidade, como parte integrante do processo produtivo.*

#### 1.3.1.1.5 Do Acórdão do TJUE

O Tribunal de Justiça (Primeira Secção) decidiu então por Acórdão de 27 de junho de 2018 que:

*O artigo 21.º, n.º 5, terceiro parágrafo, e o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, devem ser interpretados no sentido de que uma entidade como a que está em causa no processo principal, que produz eletricidade para consumo próprio, independentemente da sua importância e da atividade económica que exerce a título principal, deve ser considerada um "distribuidor", na aceção da primeira daquelas disposições, cujo consumo de eletricidade para os fins da produção de eletricidade está, contudo, abrangido pela isenção obrigatória prevista no referido artigo 14.º, n.º 1, alínea a).*



### 1.3.1.2 Processo n.º C-567/17 (Bene Factum)

Neste processo, um tribunal lituano (o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas – Tribunal Administrativo Regional de Viena), suscitou uma questão relacionada com a interpretação do artigo 27.º, n.º 1, alínea b)<sup>44</sup>, da Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, num caso relacionado com a aplicação da isenção prevista naquele artigo a quaisquer produtos que não se destinem ao consumo humano de acordo com a sua utilização básica (direta) prevista, independentemente de algumas pessoas consumirem produtos cosméticos e de higiene pessoal como bebidas alcoólicas a fim de se inebriarem.

O processo *sub judice* teve origem no litígio em que é demandante, a “Bene Factum” UAB e demandada a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (a Inspeção Nacional dos Impostos junto do Ministério das Finanças da República da Lituânia).

#### 1.3.1.2.1 Dos factos

A demandante, “Bene Factum” (a seguir “Bene Factum” “UAB” ou simplesmente “demandante”), intentou no Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Viena) uma ação de anulação da Decisão n.º (24.6-3I-5) -FR0682-369 da Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos [Inspeção Nacional dos Impostos junto do Ministério das Finanças da República da Lituânia, da “demandada” (ou “autoridade tributária central”)], de 12 de junho de 2015, relativa à aprovação de um relatório de inspeção (a seguir “decisão”), e da Decisão n.º S-160 (7-156/2015) da Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comissão dos Litígios Fiscais junto do Governo da República da Lituânia, a seguir “Comissão dos Litígios Fiscais”), de 7 de setembro de 2015, que confirmou aquela decisão.

Por acórdão de 15 de fevereiro de 2016, o Vilniaus apygardos administracinis teismas julgou a ação improcedente e a demandante, a “Bene Factum” UAB (a seguir também “recorrente”), interpôs recurso do acórdão do Vilniaus apygardos administracinis teismas de 15 de fevereiro de 2016, pedindo a sua anulação e a prolação de um novo acórdão que julgasse procedente a sua ação.

A demandante pediu, igualmente, que fosse apresentado um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a interpretação das disposições de direito da União aplicáveis no presente caso.

Na sua resposta, a demandada pediu que fosse negado provimento ao recurso e que o acórdão do tribunal de primeira instância fosse confirmado.

<sup>44</sup> Que menciona que “1. Os Estados-membros isentarão do imposto especial de consumo harmonizado os produtos abrangidos pela presente diretiva, nas condições por eles estabelecidas para assegurar a aplicação correcta e directa das isenções e evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida, sempre que esses produtos: (...) b) Tenham sido desnaturados de acordo com as normas de qualquer dos Estados-membros e sejam utilizados para o fabrico de produtos não destinados ao consumo humano; (...)”

O litígio no presente processo teve por objeto uma decisão da demandada que notificou a demandante de uma liquidação adicional no montante de € 13.343.649,35 respeitante a impostos especiais de consumo e de € 4.585.984,17 respeitante aos correspondentes juros de mora, e que lhe aplicou uma coima no montante de € 1.334.365 (10%) pelo álcool etílico importado para a República da Lituânia durante o período compreendido entre 1 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2014.

Nesse contexto, foi apurado que, durante o período em causa (2009 a 2014), a demandante (uma sociedade estabelecida na Lituânia, que se dedica, entre outras atividades, ao fabrico e comercialização de produtos cosméticos e de higiene pessoal) importou para a República da Lituânia, com fins comerciais, elixires orais e álcool cosmético sob várias designações, adquiridos a uma empresa localizada na República da Polónia (a seguir “artigos em causa”).

Essas mercadorias (produtos) foram fabricadas por uma empresa polaca por encomenda da demandante.

Foram recolhidas provas suficientes no presente caso de que a “Bene Factum” UAB controlava os processos de fabrico (decidia qual a composição dos produtos e qual a aparência da embalagem e dos rótulos), e os produtos fabricados em causa destinavam-se exclusivamente à demandante e ostentavam a sua marca comercial “BF cosmetics”.

À data da sua introdução em livre circulação na República da Polónia, o álcool etílico contido nesses produtos tinha sido desnaturado de acordo com as normas desse Estado-Membro (tendo sido utilizada uma substância tóxica, o álcool isopropílico, para efeitos dessa desnaturação).

Assim sendo, a demandante, baseando-se em disposições da legislação nacional, não declarou a importação dessas mercadorias para a República da Lituânia e nem pagou o imposto especial de consumo sobre o álcool etílico (desnaturado de acordo com as normas da República da Polónia) nelas contido.

A autoridade tributária central realizou uma inspeção à demandante em relação ao período em causa, cujos resultados foram documentados no relatório de inspeção n.º FR0680-229 de 13 de abril de 2015.

Esse relatório refere, designadamente, que os produtos em causa importados e fornecidos pela demandante eram vendidos por várias empresas grossistas e retalhistas, incluindo empresas que exploravam quiosques (bancas).

Nesses quiosques (bancas), o objetivo era essencialmente vender as mercadorias em causa como bebidas alcoólicas.

Com efeito, o tribunal de reenvio observa que é um facto do conhecimento geral e que não carece de prova [artigo 58.º, n.º 1, da Administracinių bylų teisenos įstatymas (Lei do procedimento administrativo)] que, na Lituânia, algumas pessoas (geralmente pessoas que

sofrem de dependência alcoólica e/ou com rendimentos particularmente baixos, e alguns sem-abrigo) consomem produtos como aqueles que estão em causa a fim de se inebriarem, ou seja, compram-nos para consumo como bebidas alcoólicas.

Tendo examinado os autos, o tribunal de reenvio não tinha dúvidas de que a demandante sabia (ou certamente deveria saber) que os produtos em causa (ou parte deles), que eram fabricados a seu pedido e por ela importados, eram (e são ainda) consumidos por um certo grupo de pessoas como bebidas alcoólicas.

### 1.3.1.2.2 Das questões prejudiciais

Para poder apreciar com consistência o pedido do demandante, o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (órgão jurisdicional de reenvio), considerou necessário, para fundamentar a sua decisão, submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

*1) Deve o artigo 27.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, ser interpretado no sentido de que se aplica a quaisquer produtos que não se destinem ao consumo humano de acordo com a sua utilização básica (direta) prevista, independentemente de algumas pessoas consumirem produtos cosméticos e de higiene pessoal como os que estão em causa no presente processo como bebidas alcoólicas a fim de se inebriarem?*

*2) É a resposta à primeira questão afetada pelo facto de a pessoa que importou os produtos em causa de um Estado-Membro saber que os produtos que contêm álcool etílico desnaturado, fabricados a seu pedido e fornecidos (vendidos) a consumidores finais na Lituânia por outras pessoas, são consumidos por certas pessoas como bebidas alcoólicas, e de a referida pessoa conseqüentemente fabricar e rotular esses produtos tendo em conta esse facto com o objetivo de vender o maior número de unidades possível?*

### 1.3.1.2.3 As observações da República Portuguesa

Apesar de o litígio não correr termos em tribunal português, a República Portuguesa, entendeu formular Observações, o que fez como se segue:

*– A Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, em especial o artigo 27.º, n.º 1, alínea b), deve ser interpretada, nas circunstâncias como as dos autos no processo principal, no sentido de que a isenção prevista neste artigo se aplica a quaisquer produtos que não se destinem ao consumo humano de acordo com a sua utilização básica e direta prevista, independentemente de alguém consumir como bebidas alcoólicas produtos cosméticos e de higiene pessoal como os que estão em causa no processo em apreço.*

– *Apenas o álcool não desnaturado, sob qualquer forma, pode ser admitido como produto passível de integração no processo de fabrico de bebidas alcoólicas, quer através de processo de simples fermentação, quer por processo de adição ou destilação. A não isenção na aceção deste artigo não é admissível, em relação ao álcool sujeito à adição de desnaturantes, em razão meramente de ter sido consumido como se de bebida alcoólica se tratasse, não podendo o produto final resultante do processo de fabrico ser considerado bebida alcoólica.*

– *O sentido desta resposta não é afetado pelo facto de a demandante promover a venda dos produtos como podendo igualmente serem consumidos como bebidas alcoólicas. A natureza do álcool utilizado no seu fabrico apenas permite a obtenção de produtos cosméticos ou de higiene pessoal, mas não de bebidas alcoólicas, na aceção da diretiva.*

### **1.3.1.2.3 Do Acórdão do TJUE**

O Tribunal de Justiça (Terceira Secção) decidiu então por Acórdão de 28 de fevereiro de 2019 que:

**1)** *O artigo 27.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, deve ser interpretado no sentido de que se aplica ao álcool etílico desnaturado de acordo com as normas de qualquer dos Estados-Membros, contido em produtos cosméticos ou de higiene oral que, embora não sendo destinados, enquanto tais, ao consumo humano, são contudo consumidos como bebidas alcoólicas por algumas pessoas.*

**2)** *O artigo 27.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que se aplica ao álcool etílico desnaturado de acordo com as normas de qualquer dos Estados-Membros, contido em produtos cosméticos ou de higiene oral que, embora não sendo destinados, enquanto tais, ao consumo humano, são contudo consumidos como bebidas alcoólicas por algumas pessoas, quando a pessoa que importa esses produtos de um Estado-Membro, a fim de serem distribuídos no Estado-Membro de destino por outras pessoas a consumidores finais, sabendo que estes são igualmente consumidos como bebidas alcoólicas, encomenda o seu fabrico e rotulagem tendo em conta esse facto para aumentar a sua venda.*

### **1.3.2 Jurisprudência em matéria de impostos especiais de consumo não harmonizados**

No período considerado não encontramos jurisprudência relevante nesta temática.

## 2. Conclusões

O Tribunal de Justiça tem vindo a desempenhar um papel de extrema importância na interpretação do direito comunitário e por via indireta na harmonização negativa do mesmo. Na realidade os Acórdãos deste douto tribunal têm moldado o direito tributário não só ao nível da União, como também nos vários Estados-membros que, não raras vezes, preferem alterar a sua legislação dispondo-a de acordo com o sentir do TJ, a arriscar uma decisão desfavorável<sup>45</sup>.

Dos Acórdãos que seleccionámos para este breve excuro, deixamos uma palavra final e um alerta que decorre da doutrina dimanada do despacho proferido nos processos apensos n.ºs C-335/18 e C-336/18. Como vimos, o TJ tem vindo a considerar de uma forma consistente que a aplicação de uma sanção acessória de perda do montante em sede de uma infração pelo incumprimento do dever de declaração dos montantes de dinheiro líquido, não é compatível com disposto no *n.º 2 do artigo 4.º e n.º 1 do artigo 9.º do Regulamento (CE) n.º 1889/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de outubro de 2005, relativo ao controlo das entradas e saídas de numerário da Comunidade, (...)*. Ora, para além de se questionar a eficácia da medida no combate branqueamento de capitais,<sup>46</sup> em sede criminal, entendeu o legislador nacional que o desiderato a que alude o artigo 9.º, n.º 1<sup>47</sup>, do Regulamento (CE) n.º 1889/2005, no que atende à *efetividade, proporcionalidade e dissuasão*, é cumprido mediante a aplicação ao arguido condenado, de uma pena principal com a medida abstrata de prisão até três anos, ou com multa até 360 dias e cumulativamente com a pena acessória de perdimento da quantia encontrada em infração (cfr. artigos 16.º, al. i) e 18.º do RGIT).

A este respeito convirá ainda mencionar que, em sede de ilícito de mera ordenação social, o RGIT vem estabelecer que também é aplicada ao infrator uma sanção administrativa pecuniária (coima), cujos limites abstratos são de € 1.000 a € 165.000, e uma sanção acessória de perda<sup>48</sup> do montante total que exceda os € 10.000, quando a infração seja cometida com dolo (cfr. artigo 73.º e 28.º, n.º 2, do RGIT<sup>49</sup>).

Como se observa, estes dispositivos merecem uma aturada reflexão doutrinária no sentido da sua compatibilização com o que tem vindo a ser o entendimento jurisprudencial uniforme do TJ.

<sup>45</sup> Veja-se o caso do processo C-115/13, (Comissão/Hungria), onde a Hungria foi condenada e que motivou uma alteração na legislação nacional em sede de impostos especiais de consumo (no art.º 67.º, n.º 2, do CIEC). Esta alteração efetivou-se sem que por parte da Comissão tivesse sido instaurado qualquer processo por incumprimento junto do TJUE.

<sup>46</sup> A eficácia da pena principal desprovida da pena acessória de perdimento, será objeto de discussão doutrinária noutros meandros.

<sup>47</sup> Agora artigo 14.º do Regulamento (UE) 2018/1672, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro de 2018.

<sup>48</sup> Esta sanção acessória, passa previamente pela apreensão destas quantias. No entanto, esta medida, se bem que similar ao direito de retenção a que aludia o n.º 2 do art.º 4.º do Regulamento n.º 1889/2005 (atualmente no art.º 7.º do Regulamento (UE) 2018/1672), não deve levar inexoravelmente à perda das quantias, porquanto a sua finalidade deve circunscrever-se à recolha de informações sobre os movimentos de numerário, de modo a verificar se estes não são realizados para fins ilícitos.

<sup>49</sup> *Sempre que a infração prevista no n.º 6 do artigo 108.º seja cometida a título de dolo e o montante de dinheiro líquido objeto da referida infração seja de valor superior a € 10 000, é decretada, a título de sanção acessória, a perda do montante total que exceda aquele quantitativo.*

### Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/mcuwkpzgm/streaming.html?locale=pt>





### 3. A troca automática de informações no Direito Europeu

Daniela Pessoa Tavares

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

### 3. A TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÕES NO DIREITO EUROPEU<sup>1</sup>

Daniela Pessoa Tavares<sup>2</sup>

1. Introdução
  2. Fontes normativas da troca automática de informações
    - 2.1. Enquadramento
    - 2.2. Fontes normativas bilaterais
    - 2.3. Fontes normativas multilaterais internacionais
    - 2.4. Fontes normativas europeias: a Diretiva 2011/16/ue
  3. A troca automática de informações na Diretiva 2011/16/ue: alterações recentes
    - 3.1. Contexto
    - 3.2. DAC2 e DAC5 – Troca automática de informações sobre contas financeiras
    - 3.3. DAC3 – Troca automática de informações sobre acordos prévios sobre preços de transferência e decisões fiscais prévias
    - 3.4. DAC4 – Troca automática de informações sobre cbr
    - 3.5. DAC6 – Troca de informações sobre esquemas de planeamento fiscal agressivo
  4. Breves considerações sobre o princípio da confidencialidade
  5. Breves considerações sobre os direitos de participação do contribuinte
- Apresentação *Power Point*  
Vídeo

#### 1. Introdução

Os últimos anos têm sido marcados por grandes desenvolvimentos em matéria de transparência fiscal, sobretudo no que diz respeito à troca de informações. O seu reconhecimento<sup>3</sup> enquanto meio de combate à fraude e evasão fiscais, elisão fiscal e ao planeamento fiscal agressivo desencadeou a negociação de um conjunto de instrumentos internacionais, de natureza bilateral e multilateral (incluindo instrumentos europeus) que foram rapidamente absorvidos pelas legislações nacionais das jurisdições aderentes, revolucionando os *standards* internacionais até aqui em vigor.

Nesta “explosão” de instrumentos, principalmente no que respeita à troca automática<sup>4</sup> de informações financeiras, merecem especial destaque o *Foreign Account Tax Compliance Act*

<sup>1</sup> Face à abrangência do tema, este artigo é especialmente focado na troca automática de informações sobre contas financeiras.

<sup>2</sup> Licenciada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa e Mestre, pela mesma Faculdade, em Direito Fiscal, com especialização e dissertação na temática da troca de informações e transparência fiscal. É jurista no Banco de Portugal, integrando, desde agosto de 2017, a Área de Supervisão Preventiva do Branqueamento de Capitais e Financiamento do Terrorismo.

<sup>3</sup> Vide, entre outros, G20, *Leaders’ Communique Hangzhou Summit, 4-5 September 2016*, parágrafo n.º 19.

<sup>4</sup> A troca de informações pode assumir diferentes modalidades: a pedido, espontânea e automática.

A opção de cada Estado em utilizar cada uma destas modalidades varia consoante a maior ou menor intensidade das relações internacionais que estabelece. A troca de informações fiscais a pedido, como o próprio nome indica, é efetuada com base num pedido prévio apresentado pela autoridade competente de um Estado – entidade requerente – à autoridade competente de outro Estado – entidade requerida. De acordo com a definição contemplada na Diretiva 2011/16/UE, a troca de informações a pedido é definida como «a troca de informações efetuada com base num pedido apresentado pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro requerido num caso específico». No mesmo sentido aponta a definição dada pela Convenção sobre Assistência Mútua «a comunicação pelo Estado requerido de informações relativas a um determinado caso, solicitadas expressamente pelo Estado requerente». A troca espontânea de informações consiste na comunicação não sistemática, a qualquer momento e sem pedido prévio, de informações a outro Estado. Ocorre quando a autoridade competente de um

(FATCA) dos EUA e a Norma mundial única desenvolvida pela OCDE, também conhecida por Norma comum de comunicação – *Common Reporting Standard* (CRS) – desenvolvida pela OCDE. Esta última foi plenamente acolhida pela União Europeia (UE), mediante a aprovação da Diretiva 2014/107/UE, de 9 de dezembro de 2014<sup>5</sup>, que alterou a Diretiva 2011/16/UE, de 15 de fevereiro de 2011<sup>6</sup>, no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (doravante designada DAC2).

A agenda internacional tem sido marcada também pelo desenvolvimento de outros instrumentos e medidas que conferem à troca automática de informações um dos mais importantes destaques no palco da transparência fiscal. É o caso das práticas e medidas discutidas no projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), que motivaram uma ação coordenada entre Estados para evitar a erosão das bases tributáveis e transferência de lucros, revestindo a troca automática de informações entre Estados uma das soluções propostas em diversas das suas ações. Destacam-se, nesta matérias, a Ação 5, relacionada com a troca de informações sobre decisões fiscais prévias e acordos prévios sobre preços de transferência (acordos preferenciais concedidos a multinacionais), a Ação 12, relativa a esquemas de planeamento fiscal agressivo e a Ação 13, referente à troca de informações sobre preços de transferência.

Os reflexos do BEPS e das políticas de boa governação global e transparência fiscal fizeram-se sentir na UE, a qual assumiu um papel ativo – e inovador – na implementação da troca automática de informações. Através de sucessivas alterações à Diretiva 2011/16/UE, as categorias de informações sujeitas a troca automática e obrigatória entre Estados-Membros foram alargadas, incluindo agora:

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

---

Estado, no âmbito normal do exercício das suas atividades de fiscalização, investigação e controlo considera relevantes determinadas informações. A relevância destas informações resulta da verificação de dados concretos do contribuinte que se afiguram (ou possam afigurar) de interesse para outro Estado. A troca automática de informações – *routine exchange* – tem como propósito principal a regularidade e sistematicidade das informações que são objeto de intercâmbio, sem necessidade de os Estados efetuarem, previamente, um pedido de informação. Atendendo à sua natureza sistemática, a informação é trocada em intervalos regulares preestabelecidos, em regra anualmente ou de seis em seis meses. Dada a sua natureza regular, a informação é transmitida “*in bulk*” pelo Estado da fonte dos rendimentos (quando está em causa a comunicação de rendimentos) ou pelo Estado que dispõe das mesmas nos seus registos<sup>4</sup> para o Estado da residência do contribuinte visado ou para outros Estados que, nos termos das disposições dos tratados ou outro instrumento de direito internacional ou Europeu, devam (também) receber as informações. A informação objeto de troca automática pode incluir diversas categorias de rendimentos, tais como dividendos, juros, *royalties*, rendimentos do trabalho, pensões, entre outros. Pode também abranger outras categorias de informação útil, conexas com os impostos, que permitem o melhor apuramento da carga fiscal, tais como saldos de contas bancárias e informações empresariais, nomeadamente alterações da residência, aquisição ou alienação de bens imóveis e aquisição de ativos.

<sup>5</sup> 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, JO L 359 de 16/12/2014, pp. 1-29, transposta para o ordenamento jurídico português pelo Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro (DAC2).

<sup>6</sup> JO L 64 de 11/3/2011, pp. 1-12. Doravante “Diretiva 2011/16/UE”, também designada “DAC” (*Directive on Administrative Cooperation*), transposta para o ordenamento jurídico português pelo Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, que revogou o Decreto-Lei n.º 127/90, de 17 de abril.

(ii) Informações sobre decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência, face à aprovação da Diretiva (UE) 2015/2376, de 8 de dezembro de 2015 (DAC3)<sup>7</sup>,

(iii) Informações financeiras e empresariais, em conformidade com a declaração por país (*Country-by-Country Report* – CbCR), no âmbito da Diretiva (UE) 2016/881, de 25 de maio de 2016 (DAC4)<sup>8</sup>, bem como

(iv) Informações sobre mecanismos de planeamento fiscal agressivo, face às alterações impostas pela Diretiva (UE) 2018/822, de 25 de maio de 2018 (DAC6)<sup>9</sup>.

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

A circunstância de Portugal ser membro da UE, da OCDE e também do Fórum Global sobre transparência fiscal (Fórum Global), torna-o um participante ativo nestas matérias, sobretudo pela sua especial permeabilidade aos desenvolvimentos que sobre elas se fazem sentir. O processo de implementação da Norma comum de comunicação em Portugal implicou a alteração e adoção de diferentes diplomas, bem como a introdução de um conjunto de novas obrigações para a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), para as instituições financeiras, mas também para as entidades não financeiras e para os contribuintes. Num processo algo atribulado, o novo *standard* internacional abalou, significativamente, os institutos do segredo bancário e do segredo fiscal – pouco pacíficos entre nós – bem como o nível de proteção dos direitos e garantias dos sujeitos contribuintes, sobretudo dos seus direitos de participação, dos quais se destacam os direitos de notificação, audição prévia e recurso jurisdicional.

A importância do novo contexto internacional em matéria de transparência fiscal tem vindo progressivamente a refletir-se um pouco por todo o sistema fiscal português<sup>10</sup>, quer seja através da adoção de novos regimes em observância das recomendações e em cumprimento

<sup>7</sup> Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 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, JO L 332 de 18/12/2015, pp. 1-10, transposta para o ordenamento jurídico português pela Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto (DAC3).

<sup>8</sup> 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, JO L 146, de 3.6.2016, pp. 8-21, transposta para o ordenamento jurídico português pela Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto (DAC4).

<sup>9</sup> 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, JO L 139, de 5/06/2018, pp. 1-13, ainda não transposta para o ordenamento jurídico português (DAC6).

<sup>10</sup> Sobre a legislação em vigor em Portugal, enquadramento e regimes jurídicos em matéria de troca de informações fiscais vide DANIELA PESSOA TAVARES / RODRIGO RABECA DOMINGUES, *FATCA e CRS, Enquadramento, Regimes Jurídicos e Legislação Complementar*, Almedina, 2017. No que concerne ao contexto atual das iniciativas e mecanismos de transparência fiscal em Portugal vide DANIELA PESSOA TAVARES / JOÃO PEDRO SANTOS, *Portugal*, FUNDA BAŞARAN YAVAŞLAR, JOHANNA HEY (Edt.) *Tax Transpareci*, volume 17, in the EATLP International Tax Series, 2019, IBFD.



normas internacionais, quer através da criação de regimes inovadores, criativos e controversos. É o caso do regime de acesso a contas financeiras de residentes em território português sem qualquer conexão com outra jurisdição e sem qualquer obrigação decorrente de instrumento internacional (o regime de comunicação obrigatória de informações financeiras relativas a contas financeira cujos titulares ou beneficiários sejam residentes em território nacional, aprovado pela Lei n.º 17/2019, de 14 de fevereiro<sup>11</sup>).

## 2. Fontes normativas da troca automática de informações

### 2.1. Enquadramento

A assistência administrativa em matérias fiscais, por meio da troca automática de informações, é suscetível de ser levada a cabo através de múltiplos instrumentos de natureza bilateral e multilateral, os quais servem de base jurídica a essa troca<sup>12</sup> e, em determinados casos, regulam os termos e condições em que a mesma opera.

Para efeitos do presente artigo, e como breve nota terminológica, um tratado bilateral constitui um acordo de vontades efetuado entre dois Estados, constitutivo de direitos e obrigações para ambas as Partes. Um tratado multilateral, por seu turno, constitui um acordo de vontades entre duas ou mais Partes, ao qual podem, em princípio, aderir posteriormente outros Estados mediante as condições definidas nesse tratado, também com efeitos jurídicos internacionais.

As fontes normativas revestem um papel decisivo para a troca automática de informações internacional, pois é através destes instrumentos que dois ou mais Estados estabelecem a obrigação de trocar (reciprocamente ou sem reciprocidade) informações de determinada natureza. A existência de um instrumento internacional que constitua a base legal para essa obrigação constitui um dos elementos essenciais para a implementação do *standard*

<sup>11</sup> E regulado, no que respeita à estrutura e conteúdo do ficheiro a utilizar para efeitos do cumprimento da obrigação de comunicação prevista no n.º 1 do artigo 10.º -A do Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro, pela Portaria n.º 219/2019, de 16 de julho.

<sup>12</sup> Por limitação do âmbito do presente artigo, não são objeto de análise todos os instrumentos bilaterais e multilaterais utilizados a nível mundial, apenas o são aqueles que apresentam maior impacto (expressividade em termos representativos) para os Estados-Membros da UE, em especial para Portugal.

É de notar, a título de exemplo, nas relações bilaterais, o Modelo de Convenção sobre Dupla Tributação das Nações Unidas, que contém, no seu artigo 26.º, uma cláusula de troca de informações que corresponde em grande parte à redação do artigo 26.º da CMOUDE.

Nas relações multilaterais, a Convenção Benelux foi a primeira experiência de assistência multilateral, assinada em Bruxelas pela Bélgica, Países Baixos e Luxemburgo, em 5 de setembro de 1952. Esta convenção prevê assistência na recuperação de todos os impostos diretos e indiretos, inclusive aqueles cobrados pelas autoridades locais nos três países.

De referir também a Convenção Nórdica sobre Assistência Mútua em Matéria Fiscal, de 7 de dezembro de 1989, em vigor desde 1972, através da qual os países nórdicos têm cooperado em larga escala para combater a evasão e fraude fiscal internacional. Este instrumento multilateral foi atualizado em 1989 e tem um escopo muito amplo. Abrange uma vasta gama de impostos e diz respeito a todas as formas de assistência (troca de informações, assistência na recuperação de créditos fiscais, incluindo medidas de conservação, serviço de documentos). Estabelece o regime de cooperação administrativa entre as autoridades fiscais da Dinamarca, os governos das ilhas Faroé e da Gronelândia, da Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia.



internacionalmente aceite para a troca automática de informações<sup>13</sup>. No Relatório da OCDE “*A step change in tax transparency*”<sup>14</sup>, elaborado para dar resposta à solicitação da Presidência do G8 para que a OCDE analisasse o modo como as jurisdições podiam responder ao aumento, em grande escala, dos acordos bilaterais para a troca de informações sobre contas financeiras, foram identificados os elementos chave para a implementação da troca de informações, constituindo um deles a existência de uma base jurídica disponível às jurisdições que pretendessem trocar automaticamente informações.

Relativamente ao novo modelo para a troca automática de informações sobre contas financeiras, a OCDE tem vindo a reiterar a utilização da rede de tratados / convenções como base legal para a troca de informações internacional. No Relatório “*Automatic Exchange of Information: What it is, How it works, Benefits, What remains to be done*” de 2012<sup>15</sup>, a OCDE elencou as fontes normativas que devem ser utilizadas para legitimar a troca de informações sobre contas financeiras, nomeadamente uma norma convencional baseada no artigo 26.º do Modelo de Convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE (CMOCDE), o artigo 6.º da Convenção sobre Assistência Mútua e as diretivas europeias<sup>16</sup>. As mesmas fontes normativas são referidas no “*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*” – o CRS da OCDE, de 2014<sup>17</sup>.

## 2.2. Fontes normativas bilaterais

### a. Artigo 26.º da CMOCDE

A abordagem bilateral é marcada, por excelência, pelas Convenções de Dupla Tributação (CDT) baseadas no modelo da OCDE (CMOCDE). Estas convenções visam a eliminação da dupla tributação jurídica internacional<sup>18</sup> e constituem um instrumento de direito internacional público vinculativo para as Partes contratantes.

<sup>13</sup> Na medida em que o compromisso internacional para a troca automática de informações só poderá efetivar-se, entre as jurisdições aderentes, existir um instrumento que permita (legítima) essa troca.

<sup>14</sup> OECD, *A step change in tax transparency* – OECD report for the G8 summit, Lough Erne, Enniskillen, June 2013, p. 8.

<sup>15</sup> OECD, *Automatic Exchange of Information what it is, how it works, benefits, what remains to be done*, 2012.

<sup>16</sup> «The legal basis for the automatic exchange of information is generally (1) the exchange of information provision of a double taxation convention based on Article 26 of the OECD or UN Model Convention, (2) Article 6 of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, or (3) for EU member countries, domestic laws implementing EU directives which provide for automatic exchange», OECD, *Automatic Exchange of Information what it is, how it works, benefits, what remains to be done*, 2012, p. 13.

<sup>17</sup> «Different legal basis for automatic exchange of information already exist. Whilst bilateral treaties such as those based on Article 26 of the OECD Model Tax Convention permit such exchanges, it may be more efficient to establish automatic exchange relationships on the basis of a multilateral exchange instrument. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (the “Convention”), as amended in 2011, is such an instrument». OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters*, 2014, p. 13.

<sup>18</sup> Há dupla tributação internacional quando o mesmo facto integra a previsão de duas normas de incidência distintas que pertencem a ordenamentos tributários de dois ou mais Estados, dando lugar a um cúmulo de pretensões tributárias. A dupla tributação jurídica é um fenómeno caracterizado pela identidade do facto que se decompõe em quatro identidades: a do objeto ou pressuposto, do sujeito, do período de tributação e do imposto. Distingue-se da dupla tributação económica pelo facto de, nesta última, os sujeitos passivos do imposto serem diferentes. A dupla tributação ocorre por diversos motivos, entre os quais se destacam os casos em que:

A natureza jurídica dos tratados bilaterais negociados com base na CMOCDE (as CDT) não se confunde com a desse modelo, o qual reveste a natureza de mera recomendação<sup>19</sup> (convenção-tipo) limitando-se a definir o modelo que os Estados contratantes podem seguir nas negociações internacionais<sup>20</sup>. As CDT são verdadeiros acordos de vontades entre sujeitos de direito internacional, constitutivos de direitos e deveres nas relações entre os Estados parte, que revestem a natureza de tratado ou convenção internacional, cuja vinculação depende de um processo de negociação, assinatura e ratificação.

As CDT – que seguem o modelo da OCDE – incluem (regra geral) uma cláusula de troca de informações, baseada no artigo 26.º da CMOCDE, que permite a troca de informações para determinar os factos que requerem a aplicação das regras da convenção, bem como para aplicar a legislação fiscal interna das Partes contratantes. Isto significa que, não obstante se tratar de uma cláusula de troca de informações incluída em CDT, a troca de informações não se encontra limitada às informações que sejam necessárias para a sua aplicação, nem às informações relativas a residentes nos dois Estados contratantes, podendo ser utilizada para a correta aplicação da legislação interna de um destes, mesmo que, neste último caso, não haja lugar a aplicação de nenhum artigo específico do tratado.

Este artigo fornece a base jurídica mundialmente aceite para a troca bilateral de informações para fins fiscais. Com efeito, mais de 3000 tratados bilaterais são baseados na CMOCDE. Este preceito tem sido sucessivamente modificado e melhorado a fim de se adaptar às novas exigências em matéria de transparência fiscal, à globalização e à evolução das condutas dos contribuintes.

Com a revisão da CMOCDE operada em 1977 foram introduzidas modificações importantes ao regime do artigo 26.º. Desde então, passou a ser permitida a troca de informações com

---

(i) Os sistemas de tributação direta se baseiam quer no princípio da residência quer no princípio da fonte (obrigação mundial ilimitada para os seus residentes e obrigação fiscal limitada para aqueles que não são residentes), verificando-se uma consequente sobreposição de pretensões de vários Estados,

(ii) Um sujeito passivo é simultaneamente residente em mais do que uma jurisdição, e

(iii) Um Estado adota como critério de conexão para tributar a nacionalidade, independentemente do Estado de residência (o exemplo dos EUA). Sobre o tema *vide*: ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição actualizada, Almedina, Coimbra, 2014; MANUEL PIRES, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1984, PAULA ROSADO PEREIRA, *A Tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Atuação Comunitária*, Almedina, Coimbra, 2004, da mesma Autora, *Princípios de Direito Fiscal Internacional*, Almedina, Coimbra, 2010, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997 e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO / NÉSTOR / MARTIN JIMENEZ CARMONA FERNÁNDEZ / J ADOLFO., et al., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidade de la Unión Europea*, CIS, Valencia, 2008.

<sup>19</sup> Neste sentido, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição actualizada, Almedina, Coimbra, 2014, p. 99 e OTTMAR BÜHLER, *Principios de Derecho Internacional Tributario* (trad.), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pp. 51 e ss e PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law: a Manual on the OECD Model: Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, 2nd Edition Sweet & Maxwell, London, 1994, pp. 1-4. Sobre a temática da interpretação dos tratados, FRANK ENGELN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Volume 7 of Academic Council's Doctoral Series, IBFD, 2004, KLAUS VOGEL / ALEXANDER RUST, *Introduction*, REIMER, EKKEHART / RUST, ALEXANDER (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4.th edition, Kluwer Law International, London, 2015, pp. 34-53.

<sup>20</sup> O artigos referentes à troca de informações e assistência mutua começaram a ser incluídos nas CDT após a segunda guerra mundial, uma vez que, tal como as regras de alocação da tributação, se entendeu que uma abordagem bilateral facilitava a uniformização da troca de informações. Sobre esta matéria *vide* DORON HERMAN, *Taxing Portfolio Income in Global Financial Markets*, Doctorial series 2, IBFD, The Netherlands, 2002, p. 230.

fundamento, exclusivo, na aplicação da legislação nacional de um Estado contratante e não apenas para a aplicação da Convenção – a denominada “cláusula alargada”, deixando, por isso, de se restringir a troca de informações ao disposto no n.º 1 do artigo 26.º da CMOCDE<sup>21</sup>. Até ao ano de 2000, encontrava-se em vigor uma reserva formulada pelo Estado Português ao artigo 26.º, nos termos da qual Portugal se reservava ao direito de aplicar o artigo 26.º na redação em vigor em 1963<sup>22</sup>, por forma a limitar a troca de informações ao âmbito da própria CDT e para restringir a comunicação de informações apenas às entidades encarregadas do lançamento ou cobrança de impostos aí previstos<sup>23</sup>.

Ainda na revisão de 1977, alargou-se a troca de informações aos não residentes de ambos os países contratantes (pessoas não abrangidas pela CDT) e passaram a prever-se – nos Comentários – as figuras da troca espontânea e automática de informações. As regras sobre confidencialidade e especialidade foram também alteradas, passando a prever-se que, além de pessoas ou autoridades encarregadas pela liquidação ou cobrança dos impostos, também os tribunais podiam aceder à informação trocada, prevendo expressamente que a informação pode ser utilizada para a liquidação e cobrança, assim como para procedimentos declarativos, nos tribunais, e em processos e decisões judiciais. Em 2000, a troca de informações passou a ser possível relativamente a impostos de qualquer natureza ou designação, mesmo que esses impostos não fossem visados pela Convenção<sup>24</sup>.

Muitas das alterações efetuadas ao artigo 26.º não o alteram em substância, tendo antes se destinado a remover dúvidas interpretativas e a adaptá-lo quer ao Modelo de Acordo para a Troca de Informações em matéria Fiscal (MATIF) quer ao trabalho do Comité dos Assuntos Fiscais relativo ao acesso às informações bancárias<sup>25</sup>. É o caso das importantes alterações ocorridas em 2005, nas quais se introduzem dois números novos ao preceito (os n.ºs 4<sup>26</sup> e 5<sup>27</sup>).

<sup>21</sup> Artigo 26.º, n.º 1, da CMOCDE, redação de 1977: «1. *The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) involved in the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.*».

<sup>22</sup> Reserva colocada em 23 de julho de 1977 e eliminada após as alterações à CMOCDE de 29 de abril de 2000.

<sup>23</sup> Sobre a reserva de Portugal vide MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *A Política Convencional Portuguesa Em Matéria De Dupla Tributação*, In Estudos Em Homenagem Ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez, II, Almedina, 2000, pp. 371-390.

<sup>24</sup> «1. *The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes referred to in the first sentence. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.*».

<sup>25</sup> OECD, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, 2000.

<sup>26</sup> «4 – *If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to*

O n.º 4 que estabelece que um Estado requerido deve recolher as informações solicitadas mesmo que não necessite das mesmas para os seus próprios fins fiscais. Já o n.º 5 determina que as informações não podem ser recusadas pelo facto de serem detidas por uma instituição financeira.

Esta última alteração constituiu um ponto de viragem no *standard* em vigor à data, aceitando-se, a partir daí, para efeitos de troca de informações, a diferenciação entre “segredo bancário” e “segredo profissional”. Foi ainda com a alteração de 2005 que se substituiu o termo “necessárias” – “*necessary*” – por “previsivelmente relevantes” “*foreseeably relevant*”<sup>28</sup>. No entanto, os Estados podem continuar a poder optar por incluir, nas respetivas CDT, uma formulação alternativa da expressão informações previsivelmente relevantes, por exemplo através da utilização da expressão “informações necessárias”, “relevantes” ou que “possam ser relevantes”, desde que tal não comprometesse o sentido e alcance do preceito<sup>29</sup>.

A importância crescente da troca de informações motivou um conjunto de alterações profundas ao artigo 26.º e respetivos Comentários, aprovadas pelo Conselho da OCDE em 2012<sup>30</sup>. Com base na nova redação, as informações recebidas pelos Estados passam a poder ser utilizadas para outros fins além dos estritamente fiscais, desde que essa informação possa ser utilizada para outro fim de acordo com as legislações internas das partes contratantes e desde que a autoridade competente do Estado contratante autorize. Também em 2012, através da introdução de novos Comentários, foi densificado o conceito de “*fishing expeditions*”, permitindo-se, explicitamente, a realização de pedidos de grupo mediante determinadas condições.

O Comentário 9 ao artigo 26.º, n.º 1, da CMOCDE autonomiza a troca automática de informações e refere-a como uma das modalidades abrangidas pelo modelo, remetendo para as seguintes recomendações da OCDE:

(i) *Recommendation on the use of Tax Identification Numbers in an international context*<sup>31</sup>, de 1997, e

---

*the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information*». A redação deste artigo manteve-se inalterada desde 2004.

<sup>27</sup> “5 – *In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person*».

<sup>28</sup> Conceito vago e indeterminado, cujo sentido e alcance deve ser encontrado nos instrumentos internacionais e não nas legislações domésticas dos Estados. Este requisito destina-se a permitir a troca de informações em matéria fiscal em toda a medida do possível e, simultaneamente, a clarificar que os Estados não são livres de pedir, indiscriminadamente, informações ou de solicitar informações cuja relevância seja improvável para o esclarecimento dos assuntos fiscais de uma pessoa ou de um grupo ou de uma classe determinável de pessoas e que não podem efetuar investigações aleatórias nem pedir informações de utilidade duvidosa relativamente à situação tributária de determinado contribuinte. Vide ANA PAULA DOURADO, *Governança fiscal global*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 303 e Comentário 50 ao artigo 4.º da Convenção sobre Assistência Mútua.

<sup>29</sup> Comentário 5.3 ao artigo 26.º, n.º 1, da CMOCDE.

<sup>30</sup> Vide OECD, *Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, 17 July 2012.

<sup>31</sup> OECD, *Council recommendation of the council on the use of tax identification numbers in an international context (adopted by the council at its 894th session on 13 march 1997 [c/m(97)5/prov])*, C(97)29/FINAL, de 23 de maio de 1997.

(ii) *Recommendation on the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes*<sup>32</sup>, de 2002.

A primeira recomendação abrange várias questões relacionadas com a divulgação de informação sobre a residência e NIF dos contribuintes. Entre outras, recomenda que os Estados-Membros incentivem os contribuintes não-residentes que aí auferirem rendimentos a divulgar informação sobre a sua residência e sobre o NIF desse país. Sempre que seja obrigatória a divulgação destas informações pelo contribuinte ao agente pagador, deverá prever-se um requisito obrigatório para que esse agente comunique o NIF e a residência à administração fiscal. A segunda recomendação refere-se à adoção de um texto comum (*memorandum* de entendimento), sempre que os Estados-Membros decidam concluir acordos para a troca automática de informações.

Considerando todo trabalho desenvolvido pela OCDE em matéria de troca automática de informações — muito mais vasto e abrangente que as recomendações acima mencionadas — as recentes revisões à CMOCDE (2014 e 2017) deveriam ter sido utilizadas para refletir os mais recentes trabalhos em torno da troca automática, designadamente o *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, de 2000, e o *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters*, de 2014, bem como para densificar alguns aspetos relacionados com a modalidade automática. Nem o artigo 26.º, nem os seus Comentários, contêm disposições especiais que regulem o modo como opera a troca automática de informações — categorias de informação abrangidas, procedimentos, prazos, obrigações para as Partes contratantes, etc. Espera-se que, futuramente, o teor dos Comentários seja adaptado para responder ao novo *standard* internacional (automático).

Apesar de não constar do teor dos Comentários indicação acerca da necessidade de acordo prévio para operacionalizar a troca automática no âmbito das CDT — como consta do artigo 6.º Convenção sobre Assistência Mútua e do artigo 5.º-A do MATIF, com as alterações do Protocolo modelo de 2015 — entende-se que este requisito é aqui igualmente aplicável.

Em matéria de troca automática de informações sobre contas financeiras, esta cláusula é particularmente relevante uma vez que pode ser utilizada como base legal para a aplicação dos modelos internacionais definidos para a comunicação automática de informações previamente definidas, sempre que, por opção das Partes contratantes, deva ser seguida uma abordagem bilateral<sup>33</sup>. É o caso do FATCA, cuja fonte normativa emana, em regra, das CDT celebradas entre os EUA e as jurisdições aderentes. No acordo FATCA entre Portugal e os EUA pode ler-se que “*Sem prejuízo do disposto no artigo 3.º do presente Acordo, cada Parte deve obter as informações descritas no número 2 deste artigo em relação a todas as contas sujeitas*

<sup>32</sup> OECD, *Council recommendation of the council on the use of the OECD model memorandum of understanding on automatic exchange of information for tax purposes (adopted by Council at its 1000th session on 22 March 2001 [C/M(2001)6])*, C(2001)28/FINAL, de 21 de outubro de 2012.

<sup>33</sup> A sua escolha como base legal deve ser, contudo, residual, sendo de privilegiar fontes normativas multilaterais.



*a comunicação e deverá proceder, anualmente, à troca destas informações com a outra Parte, de forma automática, de acordo com o disposto no artigo 28.º da Convenção*<sup>34</sup>.

O mesmo se verifica quanto à aplicação da Norma comum de comunicação da OCDE, sempre que, excepcionalmente, ambas as Partes aderentes, ou apenas uma, não assinem o acordo multilateral entre autoridades competentes para a troca automática de informações financeiras (MCAA do CRS)<sup>35</sup> ou quando, apesar de as Partes terem assinado esse acordo, ainda não é possível desencadear a sua aplicação<sup>36</sup>. Nestes casos, a base legal para a troca de informações poderá consistir no artigo 26.º (ou artigo equivalente) das CDT, baseadas na CMOCDE.

É de notar, porém, que, até ao recente trabalho de revisão *peer review* do Fórum Global, se verificou que, em termos práticos, o escopo do intercâmbio de informações conforme proposto pelo artigo 26.º da CMOCDE foi muitas vezes limitado nas convenções bilaterais devido a restrições internas, o que conduziu frequentemente à sua não inclusão nas convenções bilaterais ou à sua não aplicação.

#### **b. Artigo 5.º-A do MATIF**

Por outro lado, ainda quanto às fontes bilaterais, também os ATI, baseados no modelo da OCDE (MATIF), podem ser utilizados como fonte normativa para a troca automática de informações financeiras<sup>37</sup>. No entanto, apenas aqueles que tenham sido alterados de modo a incluir o texto do artigo 5.º-A do MATIF conforme aditado pelo Protocolo modelo de 2015, ou cuja redação inicial tenha incluído – por opção – a troca automática de informações<sup>38</sup> é que podem constituir a base jurídica para a troca automática de informações entre as Partes contratantes, pois a versão original do MATIF, de 2002, não abrangia as modalidades automática e espontânea.

O MATIF (na sua versão bilateral e multilateral) não constitui um instrumento vinculativo para os Estados – o que acontece com a CMOCDE. De igual modo, os Comentários a este modelo devem ser entendidos como base de interpretação das disposições do modelo (não vinculativos).

Apesar da sua designação “Acordos sobre Troca de Informação”, os ATI celebrados com base no MATIF constituem – tal como as CDT – verdadeiros tratados/ convenções de direito internacional, com força vinculativa para os Estados contratantes, uma vez que deles derivam efeitos jurídicos internacionais.

<sup>34</sup> Artigo 2.º, n.º 1, do acordo FATCA entre Portugal e os EUA. Sobre a abordagem bilateral do CRS *vide* OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters – Implementation Handbook*, 2<sup>nd</sup> edition, 2018, pp. 41-42.

<sup>35</sup> Como é o caso de Hong Kong (China, que optou pela abordagem bilateral do CRS).

<sup>36</sup> Por exemplo, porque não se encontram verificados os procedimentos indispensáveis a que vigore na respetiva ordem interna (ratificação, publicação, ou outro).

<sup>37</sup> A OCDE criou uma versão bilateral e multilateral de ATI.

<sup>38</sup> Em conformidade com o disposto no Comentário 39 ao artigo 5.º, n.º 1, do MATIF.



O MATIF visa um fim muito específico, a cooperação em matérias fiscais através da troca de informações entre os Estados contratantes, sem outras pretensões (e.g., eliminação da dupla tributação), conforme se observa nos seus parágrafos introdutórios: «*The purpose of this Agreement is to promote international co-operation in tax matters through exchange of information*»<sup>39</sup>. Foi desenvolvido para dar resposta à troca efetiva de informações entre jurisdições não cooperantes na sequência do trabalho realizado pela OCDE para o combate às práticas fiscais prejudiciais<sup>40</sup>, que culminou com a emissão do Relatório da OCDE de 1998 sobre concorrência fiscal prejudicial<sup>41</sup>. Entre as conclusões deste relatório, a ausência de troca efetiva de informações foi identificada como um dos principais critérios de determinação de práticas fiscais prejudiciais<sup>42</sup>.

Através da celebração de um ATI, com base no MATIF (modelo bilateral ou multilateral), duas jurisdições contratantes (ou mais – consoante seja multilateral) prestam assistência através da troca de informações previsivelmente relevantes<sup>43</sup> para a administração e aplicação das leis internas relativas aos impostos contemplados pelo acordo. Encontram-se abrangidos os impostos acordados especificamente entre as Partes (por exemplo, impostos sobre o rendimento ou sobre lucros, os impostos sobre o património e os impostos sobre sucessões e doações<sup>44</sup>). Encontra-se abrangida qualquer informação previsivelmente relevante para a determinação, liquidação e cobrança dos impostos referidos, para a cobrança e execução dos créditos fiscais, ou para a investigação ou prossecução de ações penais fiscais<sup>45</sup>.

A respeito da troca a pedido, o MATIF determina<sup>46</sup> que as Partes contratantes têm o direito de obter e de fornecer, a pedido, informações detidas por um banco, por outra instituição

<sup>39</sup> Parágrafo 1 da Introdução do MATIF.

<sup>40</sup> Conforme resulta do modelo, o objetivo não é prescrever um formato específico para colocar em prática a troca de informações. O MATIF constitui uma das diversas formas pelas quais a troca de informações entre jurisdições não cooperantes pode ser alcançada. Assim, podem ser utilizados outros instrumentos, incluindo as CDT. No entanto, pode acontecer que duas jurisdições não possuam, entre si, uma CDT ou, a CDT existente não esteja em conformidade com o padrão internacional de troca de informações preconizado pela OCDE. OECD, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, 2002, Introdução, parágrafo 6.

<sup>41</sup> OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998.

<sup>42</sup> Em 1998, a OCDE estabeleceu um conjunto de fatores para identificar os paraísos fiscais. Os quatro fatores principais são:

- (i) A inexistência ou somente imposto nominal sobre o rendimento,
- (ii) A ausência de troca efetiva de informações,
- (iii) A falta de transparência, e
- (iv) A falta de substância nas atividades.

<sup>43</sup> De acordo com os comentários ao artigo 1.º do MATIF, que reproduzimos: «*The standard of foreseeable relevance is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent and, at the same time, to clarify that Contracting Parties are not at liberty to engage in fishing expeditions or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given taxpayer (...)*The standard of foreseeable relevance is also used in the Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters» é possível concluir que o termo “previsivelmente relevantes” tem o mesmo alcance que o previsto no artigo 26.º, n.º 1, da CMOCDE (vide também o artigo 4.º, n.º 1, da Convenção sobre Assistência Mútua).

<sup>44</sup> De acordo com o artigo 3.º do MATIF na versão multilateral, encontram-se definidas as seguintes categorias de impostos sujeitas a troca automática de informações: impostos sobre o rendimento ou sobre lucros, os impostos sobre o património, os impostos sobre o património/riqueza líquida e os impostos sobre sucessões e doações. Em qualquer um dos modelos (bilateral ou multilateral), o acordo é extensível aos impostos de natureza idêntica ou substancialmente similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura do acordo (artigo 3.º, n.º 2, do MATIF na versão bilateral e n.º 3 na versão multilateral) bem como a impostos indiretos (artigo 3.º, n.º 2, do MATIF na versão multilateral).

<sup>45</sup> Artigo 1.º do MATIF.

<sup>46</sup> Artigo 5.º, n.º 4, do MATIF.

financeira, ou por qualquer pessoa que aja na qualidade de mandatário ou de fiduciário, incluindo *nominees* e *trustes*, bem como informações relativas à propriedade de sociedades, sociedades de pessoas, incluindo, no caso de fundos e planos de investimento coletivo, informações relativas a ações, unidades e outras participações. No caso de *trusts*, informações relativas a *settlers*, *trustees* e beneficiários. No caso de fundações, informações relativas a fundadores, membros do conselho da fundação e beneficiários.

Nos termos do MATIF, os Estados contratantes trocam informações de forma automática, espontânea e a pedido. Mas nem sempre foi assim. Desde 2002 até 2010, a troca espontânea e a troca automática não constavam do modelo de acordo, prevendo-se apenas, no artigo 5.º do MATIF, a troca de informações a pedido. Apesar desta limitação, as Partes contratantes podiam negociar a sua inclusão<sup>47</sup> nos respetivos ATI.

Uma vez que, quer a CMOCD, quer a Convenção sobre Assistência Mútua, já previam a troca automática de informações<sup>48</sup>, por um lado, e porque o âmbito de aplicação limitado à troca de informações a pedido enfraquecia o alcance da assistência mútua, por outro, em junho de 2015 o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE desenvolveu um Protocolo modelo<sup>49</sup> para ser usado pelas jurisdições caso estas pretendessem ampliar o escopo dos ATI por si celebrados, de modo a abranger a troca automática e ou espontânea de informações ou caso pretendessem que novos ATI que viessem a ser negociados abrangessem estas modalidades. Ao fazê-lo, as jurisdições podem então utilizar um ATI como instrumento jurídico para a troca automática de informações de acordo com o CRS, a respeito da troca automática de informações sobre contas financeiras, também para a troca automática de informações no âmbito do *Country-by-Country* (CbC), a respeito da troca automática de informações sobre preços de transferência (declaração por país), e ainda no âmbito de outros acordos entre autoridades competentes para a troca automática de informações sobre categorias específicas que venham a ser celebrados.

Nos termos do artigo 5.º-A do Protocolo, os Estados contratantes trocam entre si, automaticamente, informações para os fins referidos no artigo 1.º do MATIF, cujo procedimento e âmbito tenha sido definido através de tratado internacional. Isto significa que a troca automática de informações nos termos do MATIF não depende, somente, da assinatura de um ATI que vincule dois ou mais Estados à troca automática de informações, dependendo também de um segundo acordo internacional que determine, de modo específico<sup>50</sup>, a categoria de informações, prazos e procedimentos em que ocorre essa comunicação.

<sup>47</sup> Conforme se observa no Comentário 39 ao artigo 5.º, n.º 1, do MATIF, «*The paragraph makes clear that the Agreement only covers exchange of information upon request (i.e., when the information requested relates to a particular examination, inquiry or investigation) and does not cover automatic or spontaneous exchange of information. However, Contracting Parties may wish to consider expanding their co-operation in matters of information exchange for tax purposes by covering automatic and spontaneous exchanges and simultaneous tax examinations*».

<sup>48</sup> Comentário 9 ao artigo 26.º, n.º 1, da CMOCD e artigo 6.º da Convenção sobre Assistência Mútua.

<sup>49</sup> OECD, *Model Protocol for the Purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA*, 2015.

<sup>50</sup> Tal como se lê no Protocolo modelo de 2015, «*In order to activate this provision the Contracting Parties would need to agree on the items of information to be exchanged automatically, as well as on the procedures that govern the automatic exchange, such as the transmission methods, the timing of the exchange of information and technical aspects surrounding the automatic exchange of information. In this respect, it is understood that the actual*

Dado que o artigo 5.º-A reflete o conteúdo do artigo 6.º da Convenção sobre Assistência Mútua, os comentários aos artigos 6.º e 7.º dessa Convenção podem ser invocados com a finalidade de interpretar o artigo 5.º-A do MATIF e respetivo Protocolo<sup>51</sup>.

A utilização de um ATI como instrumento jurídico para a troca automática de informações poderá ser limitada na medida em que:

**(i)** A maioria dos acordos celebrados com base no MATIF não foi renegociada com vista à introdução do artigo 5.º-A<sup>52</sup> do MATIF, conforme aditado pelo Protocolo modelo de 2015, e

**(ii)** Porque não foram assinados novos ATI após 2015<sup>53</sup>.

Para as relações entre Portugal e outros Estados, os ATI não podem ser utilizados como fonte normativa que vincule Portugal à troca automática de informações, pois nenhum dos acordos assinados foram alterados de modo a incluir o disposto no artigo 5.º-A do Protocolo modelo de 2015<sup>54</sup>.

Além desta limitação, uma outra torna os ATI pouco atrativos para utilização enquanto base legal da troca automática de informações: o facto de o MATIF limitar a utilização das informações somente para fins fiscais.

Portugal celebrou 15 ATI baseados no MATIF, 7 dos quais já se encontram em vigor e 8 aguardam ratificação e / ou entrada em vigor<sup>55</sup>. Apesar de estabelecerem a obrigação de troca de informações entre os Estados parte, estes ATI foram assinados antes da aprovação, em junho de 2015, do Protocolo Modelo da OCDE de alteração ao MATIF, através do qual a troca de informações passou a abranger as modalidades automática e espontânea. Além disso,

---

*automatic exchange of information takes place between the competent authorities of the Contracting Parties». OECD, Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA, 2015, p. 1.*

<sup>51</sup> OECD, Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA, 2015, p. 2: «As Article 5A mirrors the content of Article 6 of the Multilateral Convention and as paragraphs 1 and 2 of Article 5B correspond to Article 7 of the Multilateral Convention, the commentaries to Article 6 and 7 of the Multilateral Convention may be relied upon for the purpose of interpreting Articles 5A and paragraphs 1 and 2 of Article 5B, respectively».

<sup>52</sup> Assim como o artigo 15.º, n.º 3, referente à data e períodos de reporte para a troca de informações. De acordo com o Protocolo, sempre que a um ATI seja aditada norma específica referente à troca automática (artigo 5.º-A) ou espontânea (artigo 5.º -B), o n.º 3 do artigo 15.º deverá ser alterado de modo a incluir o seguinte:

«– With respect to the automatic exchange of information foreseen in Article 5A for taxable periods beginning on or after 1 January [...], where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January [...];

– With respect to the spontaneous exchange of information foreseen in Article 5B for taxable periods beginning on or after 1 January [...], where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January [...].».

<sup>53</sup> Vide as datas de celebração dos ATI a nível mundial em: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/43775845.pdf>.

<sup>54</sup> Apenas um dos ATI assinados por Portugal (com as Ilhas Bermudas) foi atualizado com base no Protocolo de 2015, mas essa atualização não contempla a inclusão da troca automática de informações. Nenhum dos 15 ATI assinados por Portugal contém disposições relativas à troca de informações de forma automática. Os ATI assinados por Portugal encontram-se disponíveis em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/ATIF/Pages/atif.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/ATIF/Pages/atif.aspx).

<sup>55</sup> A lista de ATI pode ser acedida em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/Acordos\\_ATI/Documents/Tabela\\_ATI.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/Acordos_ATI/Documents/Tabela_ATI.pdf).

nenhum dos ATI foi renegociado de modo a incluir a redação do Protocolo Modelo<sup>56</sup>, em especial do seu artigo 5.º-A relativo à troca automática de informações. Assim, para Portugal, os ATI não constituem fonte normativa em matéria de troca automática de informações.

Na ordem jurídica portuguesa, quer as CDT, quer os ATI, revestem a natureza de tratado (solene) – e não de acordo (ou tratado sobre a forma simplificada), encontrando-se, por isso, sujeitos a aprovação pela Assembleia da República, no termos da alínea i) do artigo 161.º da Constituição, sob a forma de Resolução em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 166.º da Constituição, bem como sujeitos a ratificação pelo Presidente da República, nos termos do disposto no artigo 135.º, alínea b), também da Constituição.

### ***c. Os acordos FATCA e o caso especial da troca automática de informações sobre contas financeiras***

O congresso dos EUA aprovou, em 18 de março de 2010<sup>57</sup>, o *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*<sup>58</sup> como Parte integrante do *Hiring Incentives to Restore Employment Act*<sup>59</sup>, inserido no capítulo quarto do *Internal Revenue Code* dos EUA.

O FATCA estabelece (impondo) um conjunto de regras aplicáveis a instituições financeiras localizadas dentro e fora dos EUA, nomeadamente regras de identificação e diligência relacionadas com contas financeiras e respetiva comunicação às autoridades fiscais da sua residência ou às autoridades fiscais dos EUA, caso os titulares dessas contas sejam pessoas dos EUA (pessoas singulares ou coletivas) ou, em determinadas situações, caso essas contas tenham como beneficiários efetivos pessoas singulares nacionais ou residentes nos EUA.

Este foi o primeiro instrumento internacional a impor a comunicação de informações sobre contas financeiras de modo sistemático e massivo a nível mundial. Este fenómeno estendeu-se, rapidamente, a um número significativo de jurisdições. Atualmente, mais de 100 jurisdições assinaram um acordo de troca de informações com os EUA.

O seu sucesso deveu-se, fundamentalmente, à sua natureza coerciva. A não adesão ao FATCA implica uma penalização por retenção na fonte de 30%, aplicável desde 1 de julho de 2014, sobre os pagamentos de fonte americana (dividendos, juros, prémios de seguro e outros<sup>60</sup>) efetuados a instituições financeiras estrangeiras localizadas em jurisdições não aderentes ao

<sup>56</sup> Apenas um dos ATI assinados por Portugal (com as Ilhas Bermudas) foi atualizado com base no Protocolo de 2015, mas essa atualização não contempla a inclusão da troca automática de informações. Nenhum dos 15 ATI assinados por Portugal contém disposições relativas à troca de informações de forma automática.

<sup>57</sup> A regulamentação final do FATCA foi publicada pelo IRS em 6 de março de 2014.

<sup>58</sup> Sobre o FATCA *vide*, entre outros, ALICJA BRODZKA, *Automatic Exchange of Tax Information in the European Union – the Standard for the Future, European Taxation*, vol. 53, *European Taxation*, 10, 2013, pp. 26-33, CAROL P. TELLO, *FATCA: Catalyst for global cooperation on exchange of tax information*, vol. 68, *Bulletin for international taxation*, 2, 2014, pp. 88-102.

<sup>59</sup> Public Law 111-147 (the HIRE Act).

<sup>60</sup> Inclui ainda rendas, ordenados, salários, prémios, anuidades, compensações, remunerações, emolumentos ou outros ganhos, lucros e rendimentos fixos ou determináveis, anuais ou periódicos, caso esse pagamento seja proveniente de fonte situada nos EUA.

FATCA<sup>61</sup>. Esta retenção na fonte é igualmente aplicável pelas instituições financeiras participantes a instituições financeiras localizadas em jurisdições não aderentes.

O FATCA é fonte de obrigações para as jurisdições através dos acordos intergovernamentais – *Intergovernmental Agreements* (IGA)<sup>62</sup> – negociados pelos EUA com outros Estados ou pelas instituições financeiras localizadas fora dos EUA diretamente com os EUA. Estes acordos detalham as obrigações das instituições financeiras na identificação de contas financeiras, as regras de diligência devida e as diversas formalidades para que as administrações fiscais/ as instituições financeiras comuniquem, anualmente, informações detalhadas e apliquem os procedimentos de diligência devida de forma uniforme.

No que concerne a Portugal, não obstante ser comumente designado por “acordo” FATCA, constitui, jurídica e constitucionalmente, um tratado solene (e não um acordo internacional, ou também designado tratado sob a forma simplificada), tendo sido aprovado pelo Parlamento<sup>63</sup>, sob a forma de resolução<sup>64</sup>, através da Resolução da Assembleia da República n.º 183/2016, em 17 de junho<sup>65</sup>, e ratificado pelo Presidente da República<sup>66</sup>, através do Decreto do Presidente da República n.º 53/2016, em 25 de julho de 2016<sup>67</sup>. O referido acordo entrou em vigor em 10 de agosto de 2016<sup>68</sup>. O primeiro regime que introduziu, na ordem jurídica portuguesa, uma obrigação de troca automática de informações sobre contas financeiras em cumprimento do FATCA, foi aprovado pelo artigo 239.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para o ano de 2015), tendo entrado em vigor em 1 de janeiro de 2015.

Este regime, denominado de Regime de Comunicação de Informações Financeiras (RCIF), pretendeu reforçar e assegurar as condições necessárias para a aplicação dos mecanismos de cooperação internacional e de combate à evasão fiscal previstos na CDT entre Portugal e os EUA, bem como no FATCA, através da assistência mútua baseada na troca automática e recíproca de informações. Aplica-se a informações referentes aos períodos de 2014 e seguintes.

A disciplina jurídica do FATCA encontra-se ainda consagrada na Regulamentação Complementar do FATCA, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro (Anexo I ao Decreto-Lei n.º 64/2016), tendo entrado em vigor no dia 12 de outubro de 2016, com efeitos a 1 de janeiro de 2016. O Decreto-Lei n.º 64/2016 foi aprovado pelo Governo, nos termos das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, no âmbito de autorização

<sup>61</sup> Tal como refere Ana Paula Dourado, este regime tem como propósito que as instituições financeiras participantes consideram deixar de estabelecer relações negociais com as instituições financeiras não participantes, uma vez que essas relações – investimentos – passam a estar sujeitas a retenção na fonte. ANA PAULA DOURADO, *Article 26 – Exchange of Information*, in REIMER, EKKEHART/ RUST, ALEXANDER (Eds.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4.th edition, Kluwer Law International, London, 2015, pp. 1827-1930

<sup>62</sup> FATCA *Regulations*, §1.1471-1(b)(67). Disponível em: [www.irs.gov](http://www.irs.gov).

<sup>63</sup> Artigo 161.º, alínea i), 1.ª parte, da CRP.

<sup>64</sup> Artigo 166.º, n.º 5, da CRP.

<sup>65</sup> Resolução da Assembleia da República n.º 183/2016, de 5 de agosto.

<sup>66</sup> Artigo 135.º, alínea b), da CRP.

<sup>67</sup> Decreto do Presidente da República n.º 53/2016, de 17 de junho.

<sup>68</sup> Conforme o Aviso n.º 101/2016, de 12 de setembro.

legislativa concedida pelo artigo 188.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, e nos termos do artigo 16.º do RCIF.

### 2.3. Fontes normativas multilaterais internacionais

#### a. *Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em matéria fiscal*

A par das medidas de caráter bilateral, têm vindo a ser desenvolvidos instrumentos multilaterais que legitimam a troca automática de informações. A importância atribuída a estes mecanismos é cada vez maior, sendo entendido que, contrariamente aos instrumentos bilaterais, permitem uma vinculação e implementação mais célere e uniforme das jurisdições signatárias às regras e procedimentos definidos para a troca automática de informações.

Importa aqui especialmente mencionar o instrumento que resultou dos trabalhos desenvolvidos pela OCDE e pelo Conselho da Europa para a adoção de medidas multilaterais para o combate à evasão fiscal internacional: a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em matéria fiscal, assinada em 25 de janeiro de 1988, em vigor desde 1995 (Convenção sobre Assistência Mútua), conforme alterada pelo Protocolo de revisão, aberto à assinatura em 27 de maio de 2010 (Protocolo de 2010), que entrou em vigor em 1 de junho de 2011<sup>69</sup>.

Esta Convenção é um instrumento multilateral que assume a natureza de tratado/ convenção internacional, vinculativo para as Partes signatárias. Não se confunde com a natureza jurídica da CMOCDE, nem com a do MATIF, constituindo um dos instrumentos mais abrangentes e eficientes para neutralizar o incumprimento internacional considerando uma economia cada vez mais aberta e integrada. O caráter mundial da Convenção é patente no facto de esta se encontrar aberta à assinatura dos Estados-Membros do Conselho da Europa e dos países membros da OCDE<sup>70</sup> – sendo por isso designada como tratado multilateral aberto<sup>71</sup>. Atualmente são mais de 130 as jurisdições aderentes à Convenção<sup>72</sup>.

A Convenção é o instrumento normativo internacional para a troca de informações mais relevante para a implementação do *standard* automático que decorre da Norma mundial (o CRS). Apesar de não lhe conferir uma posição hierárquica superior às restantes fontes normativas da troca de informações, atribui-lhe um caráter preferencial<sup>73</sup>. O seu artigo 6.º

<sup>69</sup> No âmbito dos instrumentos multilaterais chama-se à atenção para a Convenção Nórdica sobre Assistência Mútua, de 7 de dezembro de 1989, que estabelece o regime de cooperação administrativa entre as autoridades fiscais da Dinamarca, os governos das ilhas Faroé e da Gronelândia, da Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia.

<sup>70</sup> Artigo 28.º da Convenção.

<sup>71</sup> Aberto, em contraposição aos fechados, porque admitem assinatura, ratificação ou a adesão de sujeitos que não participaram no momento inicial da celebração ou entrada em vigor. Por definição, os tratados multilaterais são abertos. Neste sentido, JORGE MIRANDA, *Curso de Direito Internacional Público*, 5.ª edição, Principia, 2012, p. 65.

<sup>72</sup> Esta informação pode ser acedida em:

[http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf).

<sup>73</sup> Conforme se observa na Norma comum de comunicação «*It may be more efficient to establish automatic exchange relationships on the basis of a multilateral exchange instrument. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (the "Convention") as amended in 2011, is such an instrument. It provides for all forms of administrative co-operation, contains strict rules on confidentiality and proper use of information,*



constitui a norma mais relevante em matéria de troca de informações, sendo definida pela Norma comum de comunicação como instrumento preferencial para legitimar a troca de informações entre os Estados:

*«It may be more efficient to establish automatic exchange relationships on the basis of a multilateral exchange instrument. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (the “Convention”), as amended in 2011, is such an instrument. It provides for all forms of administrative co-operation contains strict rules on confidentiality and proper use of information and permits automatic exchange of information. One of its main advantages is its global reach»<sup>74</sup>.*

A Convenção não se refere à eliminação da dupla tributação ou a outro fim específico. Em vez disso, constitui um tratado de assistência mútua com um âmbito de aplicação alargado pelo facto de admitir várias formas de cooperação administrativa entre os seus Estados parte e pelo facto de abranger uma ampla gama de impostos<sup>75</sup>.

A assistência administrativa ao abrigo da Convenção inclui a troca de informação, bem como outras modalidades de assistência mútua, tais como os controlos fiscais simultâneos e a participação em controlos fiscais no estrangeiro, a assistência na cobrança, incluindo as providências cautelares e notificação de documentos<sup>76</sup>.

A Convenção cria obrigações para as administrações fiscais e outras entidades públicas ou privadas e prevê as três modalidades de troca de informações: a pedido, automática e espontânea<sup>77</sup>. Tal como se verifica em relação ao artigo 26.º da CMOCDE e ao artigo 5.º-A do MATIF, conforme aditado pelo Protocolo modelo de 2015, a cooperação administrativa através da troca de informações depende da verificação de um conjunto de requisitos, relacionados com a relevância das informações para as Partes contratantes – cláusula da informação

---

*and permits automatic exchange of information. One of its main advantages is its global reach».* OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters*, 2014, p. 13.

<sup>74</sup> OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters*, 2014, p. 13.

<sup>75</sup> São eles os impostos sobre o rendimento ou os lucros, impostos sobre mais-valias que são exigidos separadamente do imposto sobre o rendimento ou os lucros, impostos sobre o património líquido, cobrados em nome de uma Parte, incluindo os cobrados em nome de subdivisões políticas ou de autoridades locais de uma Parte, as contribuições obrigatórias para a segurança social devidas à Administração Pública ou às instituições de segurança social de direito público e impostos de outras categorias, com exceção dos direitos aduaneiros, cobrados em nome de uma parte, designadamente impostos sobre as sucessões e doações, impostos sobre a propriedade imobiliária, impostos gerais sobre bens e serviços, tais como o imposto sobre o valor acrescentado ou o imposto sobre as vendas, impostos sobre bens e serviços específicos, tais como os impostos especiais sobre o consumo, impostos sobre a utilização ou propriedade de veículos a motor, impostos sobre a utilização ou propriedade de outros bens móveis que não os veículos a motor, e quaisquer outros impostos de natureza similar que venham a ser criados – artigo 2.º, n.º 1 e 3, da Convenção. Assim como se verifica no artigo 26.º da CMOCDE e no artigo 5.º-A do MATIF conforme aditado pelo Protocolo modelo de 2015, estão abrangidos quaisquer outros impostos de natureza similar (artigo 2.º, n.º 4, da Convenção).

<sup>76</sup> Artigo 1.º da Convenção. Verificações fiscais simultâneas, no seu artigo 8.º, verificações fiscais no estrangeiro, no seu artigo 9.º, assistência à cobrança, na sua secção II e notificação de documentos, na sua secção III. Sobre estas modalidades de assistência veja-se HELENA ISABEL BATISTA FERREIRA, *A Troca de Informações em Matéria Fiscal, – da Confidencialidade*, Dissertação de Mestrado em Direito e Economia, FDL, 2013, pp. 37 e ss.

<sup>77</sup> Nos artigos 5.º, 6.º e 7.º da Convenção, respetivamente.

previsivelmente relevante<sup>78</sup>, bem como de um conjunto de limites estabelecidos para o procedimento.

As possibilidades de assistência previstas na Convenção não limitam, nem são limitadas, pelas convenções internacionais, nem por outros acordos entre as Partes interessadas ou em outros instrumentos de cooperação em matéria fiscal. Sempre que as Partes sejam Estados-Membros da UE, estes podem, nas suas relações recíprocas, recorrer às possibilidades de assistência previstas na Convenção, na medida em que elas permitam uma cooperação mais ampla do que as permitidas pelas regras aplicáveis da UE<sup>79</sup>.

O artigo 6.º da Convenção regula a troca automática de informações. Nesta disposição pode ler-se que «*Relativamente a determinadas categorias de casos e de acordo com os procedimentos que estabeleçam de comum acordo, duas ou mais Partes procederão automaticamente à troca de informações referidas no Artigo 4.º*».

Esta norma, conjugada com outras da Convenção, determina que relativamente a determinadas categorias de casos e em conformidade com os procedimentos estabelecidos de comum acordo entre as jurisdições signatárias da Convenção, duas ou mais Partes contratantes procedam à troca automática de informações previsivelmente relevantes para a administração e execução da legislação interna relativa aos impostos abrangidos pela Convenção.

Do artigo 6.º da Convenção decorrem duas premissas. A primeira, a de que não se trata de uma cláusula totalmente aberta, visto não abranger toda e qualquer informação, mas sim “determinadas categorias”. A segunda, a de que a obrigatoriedade da troca de informações para as jurisdições signatárias, no âmbito da Convenção, decorre de um segundo instrumento, um acordo *ad hoc*. Assim, nos termos da Convenção, a troca automática só é vinculativa para as Partes signatárias caso seja celebrado um acordo específico entre as respetivas autoridades competentes (bilateral ou multilateral), que detalhe o âmbito, procedimentos e prazos para o intercâmbio de uma ou mais categorias pré-determinadas de informações sujeitas a comunicação automática<sup>80</sup>. Esta redação é muito semelhante à do artigo 5.º-A do MATIF, após aditamento pelo Protocolo de 2015.

O acordo multilateral entre autoridades competentes para implementar a Norma comum de comunicação sobre contas financeiras (MCAA do CRS) e o acordo multilateral, também entre autoridades competentes, para implementar o CbCR (MCAA do CbC), constituem dois paradigmáticos exemplos do acordo referido no artigo 6.º da Convenção sobre Assistência Mútua.

Relativamente ao *standard* internacional para a troca automática de informações sobre contas financeiras, a Convenção sobre Assistência Mútua é o instrumento normativo internacional

<sup>78</sup> Artigo 4.º por remissão do artigo 6.º da Convenção.

<sup>79</sup> Artigo 27.º da Convenção.

<sup>80</sup> A redação do artigo 6.º da Convenção sobre Assistência Mútua não foi alterada pelo Protocolo de alteração de 2010.

mais importante para a troca de informações e para a implementação do *standard* automático que decorre da nova Norma mundial (o CRS).

Portugal faz parte do conjunto alargado de jurisdições parte neste instrumento. A Convenção, conforme revista pelo Protocolo de revisão de 27 de maio de 2010, reveste, no direito interno, a natureza de tratado solene e foi aprovada em 8 de julho, através da Resolução da Assembleia da República n.º 80/2014<sup>81</sup> e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 68/2014, de 16 de setembro<sup>82</sup>. Entrou em vigor em 1 de março de 2015.

**b. O acordo multilateral (MCAA) do CRS e o caso especial da troca automática sobre contas financeiras<sup>83</sup>**

A Norma Comum de Comunicação (CRS) para troca automática de informações sobre contas financeiras da OCDE foi inspirada no FATCA e traduz, quase na íntegra, as obrigações que já decorriam dos acordos modelo 1<sup>84</sup>. Embora a abordagem intergovernamental do FATCA se afaste em determinados aspetos do CRS, as diferenças são sobretudo motivadas pela natureza multilateral e recíproca do CRS, pelo seu carácter não coercivo – apenas *soft law*, e por outros aspetos específicos relacionados com os EUA, tais como os critérios de conexão de residência e nacionalidade para efeitos da tributação nessa jurisdição.

A Norma desenvolvida pela OCDE (CRS) pretende combater a fraude e a evasão fiscais transfronteiras, através da promoção ativa da troca automática de informações sobre contas financeiras entre jurisdições participantes, numa base anual. Deste modo, regulamenta<sup>85</sup> a troca automática de informações financeiras entre Estados-Membros da OCDE, bem como entre Estados terceiros aderentes ao movimento, determinando que as jurisdições participantes trocam obrigatoriamente e anualmente entre si informações sobre contas financeiras, tais como saldos de conta e rendimentos de investimento pagos ou creditados

<sup>81</sup> Publicada em Diário da República, 1.ª série – N.º 178 – 16 de setembro de 2014.

<sup>82</sup> Publicado em Diário da República, 1.ª série – N.º 178 – 16 de setembro de 2014.

<sup>83</sup> Apesar da sua natureza meramente executória – de outros instrumentos internacionais que constituem fonte normativa para a troca automática de informações – é efetuada uma breve referência ao MCAA do CRS face à sua relevância no contexto da troca automática de informações sobre contas financeiras.

<sup>84</sup> Sobre o novo *standard* internacional vide ANA PAULA DOURADO, *Governança fiscal global*, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 293-353, DANIELA PESSOA TAVARES / RODRIGO RABECA DOMINGUES, *FATCA e CRS, Enquadramento, Regimes Jurídicos e Legislação Complementar*, Almedina, 2017, pp. 15-32, HELENA BAPTISTA FERREIRA, *Novo standard sobre a troca de informações: a troca automática de informações obrigatória*, Revista de finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 8, Número 4-Inverno, 2015, pp. 165-189 e PHILIP BAKER, *CRS/DAC, FATCA and the GDPR*, British Tax Review, 3, 2016, pp. 249-252.

<sup>85</sup> A Norma comum de comunicação não consiste apenas num conjunto de regras aplicáveis à troca automática de informações sobre contas financeiras. O seu pacote, conforme aprovado pelos Ministros das Finanças do G20 e pelos Governadores dos Bancos Centrais, em setembro de 2014, é composto por vários elementos estruturantes:

(i) Um Modelo de Acordo entre autoridades Competentes;  
 (ii) uma Norma comum de comunicação;  
 (iii) Os Comentários sobre o MCAA/CAA; e  
 (iv) Um guia de utilizador relativo às modalidades das tecnologias da informação necessárias à sua implementação, em especial, o modelo de reporte em formato XML.

nessas contas<sup>86</sup>, relativas a contas financeiras cujos titulares (pessoas singulares ou coletivas) sejam residentes em uma ou mais jurisdições participantes.

Por forma a concretizar as obrigações da Norma, as jurisdições que pretendem participar no CRS devem fazer parte do Acordo multilateral entre autoridades competentes – *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA) ou a acordos bilaterais entre autoridades competentes – *Competent Authority Agreement* (CAA). Estes últimos são pouco frequentes face à prevalência do instrumento multilateral. Mais de 105 jurisdições assinaram o MCAA do CRS<sup>87</sup>, um número muito considerável que afirma o carácter global do CRS e a tendência crescente do multilateralismo.

O MCAA/CAA estabelece a ligação com o CRS e com a base jurídica para a troca de informações (preferencialmente, como já referido, a Convenção sobre assistência mútua), definindo o modo como é efetuada essa troca no caso de informações sobre contas financeiras. Estes acordos (MCAA/CAA) são meramente executórios de outros instrumentos internacionais que constituem a base legal para a troca automática de informações. De acordo com o MCAA/CAA, as jurisdições signatárias estabelecem a obrigação de troca de informações com outras jurisdições, numa base anual e automática, definem o conjunto de dados sobre contas financeiras a comunicar, bem como a obrigação de aplicação dos procedimentos de diligência em conformidade com a Norma comum de comunicação<sup>88</sup>. São ainda definidos nestes acordos os prazos e a forma em que ocorre a troca de informações<sup>89</sup>. No caso dos prazos, a troca de informações sobre contas financeiras ocorre em 30 de setembro de cada ano, com início em 2017 (referentes a 2016). Já o modelo de comunicação é baseado num esquema XML sujeito a regras de encriptação. As normas do MCAA dizem também respeito à confidencialidade e proteção de dados, às consultas e alterações que podem ser efetuadas pelas autoridades competentes e ainda à vigência do acordo.

#### 2.4. Fontes normativas Europeias: a Diretiva 2011/16/UE

A Diretiva 2011/16/UE constitui o instrumento por excelência para a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade entre Estados-Membros, vinculando-os à troca automática de informações em matéria fiscal relativamente às categorias/ tipologias de informação nela expressamente previstas e, bem assim, a quaisquer outras que, no âmbito da

<sup>86</sup> Relativamente a pessoas singulares, ou a pessoas que exercem o controlo sobre pessoas coletivas, é também trocada informação sobre a data e local de nascimento, o que não acontece no FATCA. Secção I. A da Norma comum de comunicação da OEDC, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, 2014, Norma comum de comunicação, p. 35.

<sup>87</sup> Vide <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf>.

<sup>88</sup> Secção II do Modelo de Acordo Multilateral entre autoridades Competentes, constante do Anexo I da Norma comum de comunicação. OEDC, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, 2014.

<sup>89</sup> Para as jurisdições cujo compromisso se inicia nesta data. Encontra-se prevista uma adesão faseada, em resultado da qual algumas jurisdições apenas iniciam as trocas de informações em 2018 ou 2019. Vide <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/AEOI-commitments.pdf>.

Cumpra salientar que o CRS tem vindo a abranger um número cada vez maior de jurisdições, encontrando-se já previstas duas novas fases de comunicação para as jurisdições que recentemente se comprometeram à sua implementação: uma para 2020, outra ainda não definida.

aplicação da cláusula da cooperação mais ampla, prevista no artigo 19.º da Diretiva 2011/16/UE, possam ser abrangidas.

Ao contrário de muitas, esta Diretiva não integra regras substanciais de tributação, mas proporciona sim aos Estados-Membros os meios e poderes para cooperar eficientemente ao nível internacional e combater os efeitos negativos de uma globalização cada vez maior no mercado interno. Como tal, as regras de cooperação administrativa previstas na Diretiva não substituem regras nacionais, mas fornecem padrões mínimos para a troca de informações e possibilitam várias outras formas de cooperação<sup>90</sup>.

Esta Diretiva estabelece uma abordagem faseada para reforçar a troca automática de informações através do seu alargamento progressivo a novas categorias de rendimento e património – o que se tem vindo a verificar com as recentes alterações introduzidas a este instrumento<sup>91</sup>.

Contrariamente aos instrumentos multilaterais, aos quais os Estados podem escolher vincular-se, a Diretiva 2011/16/UE é obrigatória para os Estados-Membros. Através da sua transposição nas respetivas ordens jurídicas, a troca automática de informações assume, à escala da UE, uma abordagem coerente, firme e abrangente<sup>92</sup>.

É entendimento generalizado na UE que os regimes fiscais dos Estados-Membros devem ser transparentes, a fim de assegurar o pagamento dos impostos no momento e no lugar correto, bem como minimizar as possibilidades de fraude e de evasão fiscais. Estes objetivos só podem ser concretizados através da cooperação transfronteiriça, em especial, da troca de informações. A troca de informações entre os Estados-Membros da UE, enquanto modalidade de assistência mútua administrativa em matéria fiscal, representa um importante instrumento para o desenvolvimento do mercado interno, respeito pelos direitos dos contribuintes e pelos princípios reconhecidos pelo direito da UE.

Desde há vários anos que a UE tem vindo a trabalhar ativamente em matéria de cooperação administrativa fiscal através da adoção de instrumentos jurídicos específicos destinados a implementar a troca automática de informações. Nos últimos anos, várias Diretivas e acordos com Estados terceiros impulsionaram esta matéria. Também a Jurisprudência do TJUE têm vindo a contribuir para a harmonização das regras relativas à troca de informações<sup>93</sup>. Além

<sup>90</sup> European Commission, *Commission Staff Working Document Evaluation Of The Council Directive 2011/16/EU*, (SWD(2019) 327 final), Brussels, 12 September 2019, p. 7.

<sup>91</sup> Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, JO L 359 de 16.12.2014 (DAC2), Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, JO L 332 de 18.12.2015 (DAC3), Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016, JO L 146 de 3.6.2016 (DAC4), a Diretiva (UE) 2016/2258 do Conselho, de 6 de dezembro de 2016, JO L 342, de 16-12-2016 (DAC5) e a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, JO L 139, de 5 de junho de 2018 (DAC6).

<sup>92</sup> Sobre as fontes normativas da troca de informações *vide*, entre outros, ANA PAULA DOURADO, *Article 26 – Exchange of Information*, in EKKEHART REIMER, ALEXANDER RUST (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4th edition, Kluwer Law International*, London, 2015, pp. 1827-1930 e ALESSANDRO, DRAGONETTI/ ANNA, SFONDRINI/ VALERIO PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, 6.ª edizione, IPSOA, 2014, pp. 1911-1919.

<sup>93</sup> As questões jurídicas horizontais (dos Estados-Membros) e verticais (direito da UE) interagem diariamente na UE, onde, por um lado, o TJUE adota princípios que são considerados inerentes ao Estado de direito e aos direitos fundamentais na Europa e, por outro, os Estados-Membros devem adotar princípios e conceitos da UE ao abrigo do

disso, a UE tem vindo a desempenhar um papel crucial na promoção da troca de informações, através do apoio à elaboração de normas internacionais relativas à transparência e à troca de informações em matéria fiscal e, bem assim, da sua atuação no seio dos Estados-Membros.

A troca automática de informações constitui uma decorrência da vertente fiscal da integração europeia<sup>94</sup>, designadamente, da abolição de fronteiras e da liberdade de circulação de capitais<sup>95</sup>.

Diferentemente do domínio da tributação indireta<sup>96</sup>, não existe previsão específica, no direito primário ou originário da UE<sup>97</sup>, para a harmonização na tributação direta (e, conseqüentemente, também não existe em matéria troca de informações entre autoridades fiscais nesse domínio). Na ausência de tal disposição, a base legal mais aproximada para uma possível harmonização no campo da tributação direta é o artigo 115.º do TFUE, no qual se lê que «o Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo

---

princípio do primado da UE. São diversos os casos e os fundamentos que levaram o TJUE a pronunciar-se sobre as Diretivas Europeias relativas à troca de informações – primeiramente quanto à Diretiva 77/799/CEE e depois a respeito da Diretiva 2011/16/UE. Destacam-se os casos *Futura* e *Bachmann* que contribuíram para a compreensão do sentido e alcance da eficácia dos controlos fiscais (TJUE, C-250/95, *Futura Participations SA and Singer vs Administration des contributions*, de 15 de maio de 1997 e C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann v Belgian State*, 28 de janeiro de 1992), bem como o caso Comissão vs Itália, acerca da aceitação deste fundamento quando envolvidos países terceiros (TJUE, C540/07, *Comissão das Comunidades Europeias vs República Italiana*, de 19 de novembro de 2009). Sobre a jurisprudência do TJUE em matéria de assistência mútua veja-se SIGRID J.C. HEMELS, *The ECJ and the Mutual Assistance Directive*, in SEER ROMAN / GABERT ISABEL (eds.), *Mutual Assistance and Information Exchange*, 2009 EATLP International Tax Law Series, vol. 8 IBFD/EATLP, Amsterdam, 2010, pp. 63-85.

<sup>94</sup> JOÃO TABORDA DA GAMA, *Assistência mútua fiscal e integração económica regional na Europa e em África: um olhar português*, in MIRANDA, JORGE/ MENEZES CORDEIRO, ANTÓNIO/ PAZ FERREIRA, EDUARDO (Ed.), et al., vol. 1, *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 383.

<sup>95</sup> A liberdade de capitais encontra-se prevista no artigo 63.º do TFUE. Apesar de o conceito de capitais não se encontrar definido no TFUE, a doutrina e o TJUE seguem a enumeração e classificação de capitais constante da Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de junho de 1988, JO L 178 de 08/07/1988 pp. 0005-0018 (revogada). A liberdade de capitais abrange qualquer transferência de capital, quer seja onerosa ou não, de um Estado para outro e vice-versa, cobrindo qualquer transação legal necessária para atingir essa transferência de ativos. A liberdade de capitais é fundamental e de maior alcance porque proíbe não só as restrições entre Estados-Membros, como também as restrições entre Estados-Membros e Países terceiros. Sobre o conceito de capitais e seu alcance, ANA PAULA DOURADO, *Lições de Direito Fiscal Europeu: Tributação Directa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, pp. 93 e ss; ANA PAULA DOURADO, *Free Movement of Capital and Capital income Taxation within the European Union*, vol. 3, EC Tax Review, 4, pp. 176-185; ANA PAULA DOURADO, *A tributação dos rendimentos de capitais: a harmonização na Comunidade Económica Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 175, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1996, KRISTINA STÄHL, *Free movement of capital between Member States and third countries*, vol. 13, EC Tax Review, 2, 2004, pp. 47-56, SIDEK MOHAMED, *European community law on the free movement of capital and the EMU*, Kluwer Law International, The Hague, 1999; DENNIS WEBER, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, Kluwer Law International, The Hague, 2005. Destacam-se os seguintes casos do TJUE: C-513/03, *Herdeiros de M. E. A. van Hilten-van der Heijden V. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, de 23 de fevereiro de 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, de 12 de dezembro de 2006, C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën e B. G. M. Verkooijen* de 6 de junho de 2000, C-222/97, *Manfred Trummer v. Peter Mayer*, de 16 de março de 1999 e C-358/93, *Aldo Bordessa v. Vicente Mari Mellado*, de 23 de fevereiro de 1995 apenso ao caso C-416/93, *Aldo Bordessa v. Concepción Barbero Maestre*, de 23 de fevereiro de 1995.

<sup>96</sup> No caso da tributação indireta, os atos jurídicos predominantemente utilizados são os regulamentos, por exemplo, o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de outubro de 2003 e o Regulamento (UE) n.º 904/2010, do Conselho, de 7 de outubro de 2010.

<sup>97</sup> Entende-se por direito primário ou originário, quer os Tratados das ex-Comunidades e da UE, quer todos os atos jurídicos que os modificaram. Atualmente, a UE rege-se pelo TUE, pelo TFUE e pelo Tratado que fundou a CEEA, todos com a redação resultante do tratado de Lisboa – SJO C 326/13 de 26.10.2012, pp. 0001-0390. A estes diplomas cumpre acrescentar outros instrumentos com o mesmo valor jurídico dos tratados (artigo 6.º, n.º 1, TUE), tais como a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, os sucessivos Tratados de adesão e os Protocolos e Anexos dos Tratados, que fazem parte integrante dos mesmos (51.º do TUE).



*especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta directivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros que tenham incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno».*

As Diretivas Europeias são atos de direito derivado<sup>98</sup> e estabelecem um quadro mínimo regulatório que os Estados-Membros devem respeitar e implementar no direito interno<sup>99</sup>. Resulta do disposto no artigo 288.º, n.º 3, do TFUE, que as Diretivas são atos que têm como destinatários apenas os Estados-Membros, sendo vinculativas apenas quanto ao resultado a alcançar, deixando aos Estados-Membros a competência quanto à forma e aos meios<sup>100</sup>.

A troca automática de informações tem atualmente previsão numa só Diretiva, a 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade 2011/16/UE. Antes da revogação da Diretiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros<sup>101</sup>, as duas diretivas eram consideradas como as peças-chave<sup>102</sup> em matéria de assistência mútua.

<sup>98</sup> As fontes do direito da UE são três, a saber, as fontes primárias, as fontes derivadas e as fontes de direito subsidiário. As fontes primárias resultam principalmente dos tratados constitutivos, ou seja, o Tratado da UE e o TFUE. Para além disso, o direito primário inclui também os tratados modificativos da UE, os protocolos anexados aos tratados fundadores e aos tratados modificativos e os tratados de adesão dos Estados-Membros da UE. As fontes derivadas incluem os atos unilaterais e os atos convencionais. Os atos unilaterais podem ser classificados em duas categorias: os atos que constam da do artigo 288.º do TFUE (regulamentos, diretivas, decisões, pareceres e recomendações), os atos que não constam do artigo 288.º do TFUE (as comunicações, as recomendações, os Livros Brancos e os Livros Verdes). Os atos convencionais abrangem os acordos internacionais assinados entre a UE, por um lado, e organizações ou países terceiros, por outro, os acordos entre Estados-Membros e os acordos interinstitucionais. Constituem fontes de direito subsidiário a jurisprudência do TJUE, o direito internacional e os princípios gerais de direito.

<sup>99</sup> ROMAN SEER/ ISABEL GABERT, *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, vol. 65, Bulletin For International Taxation, 2, 2011, p. 89.

<sup>100</sup> Acerca das fontes de direito secundário, em especial, as diretivas, vide FAUSTO DE QUADROS, *Direito da União Europeia*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 468-476, JOÃO MOTA DE CAMPOS/ JOÃO LUÍS MOTA DE CAMPOS/ANTÓNIO PINTO PEREIRA, *Manual de Direito Europeu – O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 7.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, pp. 334-333; ANA MARIA GUERRA MARTINS, *Manual de Direito da União Europeia*, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 476 e 477, MARGARIDA AFONSO, *Community directives: effects, efficiency, justiciability*, in *Estudos de direito europeu – Congressos da FIDE – Relatórios Portugueses 1990-2008*, Príncipia, Cascais, 2009, pp. 297-347, RUI MACHETE, *L'application dans les états membres des directives sur les marchés publics*, in *Estudos de direito europeu – Congressos da FIDE – Relatórios Portugueses 1990-2008*, Príncipia, Cascais, 2009, pp. 13-25.

Importa referir que desde o caso *Van Duyn*, o TJUE passou a admitir a aplicabilidade direta das Diretivas, isto é, que sejam aplicáveis diretamente quando invocadas por um particular, desde que tenha decorrido o prazo de transposição da mesma. Conforme resulta da decisão: «*seria incompatível com o efeito obrigatório que o artigo 189º reconhece às diretivas excluir em princípio que as obrigações por elas impostas possam ser invocadas pelos interessados. Nomeadamente nos casos em que as autoridades comunitárias impuseram aos Estados-Membros, mediante directivas, a obrigação de adoptarem uma determinada conduta, o efeito útil de tais actos ver-se-ia diminuído se os particulares fossem impedidos de os invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais e se estes não pudessem tê-los em consideração como elementos do direito comunitário*», C-41/74, *Yvonne van Duyn v. Home Office*, de 4 de dezembro de 1974, parágrafo 12.

<sup>101</sup> Diretiva 2003/48 CE, JO L 157 de 26/06/2003, pp. 0038-0048, transposta para o ordenamento jurídico português pelo Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março, alterado pela Lei n.º 39-A/2005, 29 de julho de 2005 e Lei n.º 37/2010, 2 de setembro de 2010, e modificada pela Diretiva 2004/66/CE do Conselho, de 26 de abril de 2004, JO L 168 de 1/5/2004, pp. 35-67, pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006, JO L 363 de 20/12/2006, pela Diretiva 2014/48/UE, de 24 de março de 2014, JO L 111 de 15.4.2014, pp. 50-78 e pela Decisão do Conselho de 19 de julho de 2004, relativa à data de aplicação da Directiva 2003/48/CE relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros (2004/587/CE).

<sup>102</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicado de Imprensa: Combate à evasão fiscal: a Comissão propõe um âmbito de aplicação mais alargado para a troca automática de informações na UE, (IP/13/530)*, Bruxelas, 12 de junho de 2013.

A Diretiva 2003/48/UE foi o primeiro instrumento da UE a conferir eficácia à troca automática de informações, assegurando-a em matéria de rendimentos da poupança. Atualmente, a Diretiva 2011/16/UE constitui o instrumento por excelência da UE através do qual os Estados-Membros procedem, desde 2015, à troca automática e obrigatória de informações relativamente às cinco categorias de rendimento e património: rendimentos do trabalho, honorários de administradores, produtos de seguros de vida não abrangidos por outras diretivas, pensões, propriedade e rendimento de bens imóveis.

Recentemente, e na sequência dos importantes avanços trazidos pelo BEPS, o nível de cooperação foi alargado a informações sobre contas financeiras, preços de transferência, acordos fiscais prévios transfronteiriços e esquemas de planeamento fiscal agressivo, estabelecendo então uma nova era para a cooperação fiscal.

Além das Diretivas, relevam para a compreensão do regime da troca de informações os Regulamentos de Execução referentes às Diretivas acima referidas. Destaca-se o Regulamento de Execução (UE) 2015/2378 da Comissão, de 15 de dezembro de 2015, que fixa as normas de execução de certas disposições da Diretiva 2011/16/UE do Conselho relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga o Regulamento de Execução (UE) n.º 1156/2012<sup>103</sup> de outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92<sup>104</sup>.

Constituem, igualmente, fonte de direito da UE, os acordos negociados entre a UE e países terceiros, designadamente a Suíça, Andorra, Liechtenstein, Mónaco e San Marino, em matéria de troca de informações, prevendo a aplicação das disposições da Diretiva 2003/48/CE – e posteriormente da Diretiva 2014/107/UE – a estes países. Estes acordos vinculam não apenas as Instituições da UE, como também os próprios Estados-Membros, sendo, portanto, fonte de direito derivado da UE<sup>105</sup>.

A partir de 2015, verificou-se um aumento significativo do leque de informações sujeitas a troca obrigatória e automática entre Estados-Membros. Este avanço decorreu de um conjunto de iniciativas internacionais levadas a cabo pela OCDE/ G20 – de destacar o BEPS – e também

<sup>103</sup> JO L 332 de 18/12/2015, pp. 19-45.

Além deste, em matéria de assistência mútua nos impostos sobre o consumo e impostos indiretos, relevam o Regulamento (UE) n.º 389/2012 do Conselho, de 2 de maio de 2012, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo e que revoga o Regulamento (CE) n.º 2073/2004, JO L 121, de 8/5/2012, pp. 1-15, o Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado JO L 268, de 12/10/2010, pp. 1-18 e o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92, JO L 264, de 15/10/2003 pp. 1-11

<sup>104</sup> JO L 24, 1.2.1992, pp. 1-5.

<sup>105</sup> Artigos 216.º e 218.º do TFUE. Sobre aos acordos concluídos pela UE com terceiros Países ou com Organizações Internacionais, vide FAUSTO DE QUADROS, *Direito da União Europeia*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 480-483 e JOÃO MOTA DE CAMPOS/ JOÃO LUÍS MOTA DE CAMPOS/ANTÓNIO PINTO PEREIRA, *Manual de Direito Europeu – O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, 7.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 309.

pela própria UE. Uma verdadeira “bomba-atômica” considerando as especificidades que decorrem de cada uma das novas categorias sujeitas a troca automática<sup>106</sup>.

Dentro da EU foi seguida uma abordagem de uniformização, que se caracterizou pela utilização de um instrumento legal único e sólido, a Diretiva 2011/16/UE, suficientemente adaptável e permeável para receber alterações destinadas ao alargamento da tipologia de informações sujeitas à troca automática de informações.

Através de um instrumento único, os Estados-Membros podem beneficiar dos sistemas informáticos já existentes, facilitando assim a comunicação. Além disso, podem realizar economias de escala pelo facto de partilharem informações em formatos específicos através de um canal de comunicação comum dentro da UE, investindo menos tempo e recursos no desenvolvimento de novos formatos.

### 3. A troca automática de informações na Diretiva 2011/16/UE: alterações recentes

#### 3.1. Contexto

Foram várias as alterações ocorridas à Diretiva 2011/16/UE desde 2011. Em 9 de dezembro de 2015, com a aprovação da Diretiva 2014/16/UE – DAC2, a troca automática de informações obrigatória passou a incluir novas categorias de rendimentos, tais como juros, dividendos e outros rendimentos financeiros creditados ou pagos através de uma conta financeira, bem como o saldo/valor da conta. Ainda no mesmo ano, a partir de 8 de dezembro de 2015, a troca automática de informações passou a abranger as decisões fiscais prévias transfronteiriças e os acordos prévios sobre preços de transferência face à aprovação da Diretiva (UE) 2015/2376 – DAC3. Desde 25 de maio de 2016, com as alterações efetuadas pela Diretiva (UE) 2016/881 – DAC4, passaram a estar abrangidos os relatórios por país, contendo informação financeira e empresarial sobre grupos de empresas multinacionais (*country-by-country report*). Ainda nesse ano, em 6 de dezembro, uma nova alteração, operada pela Diretiva (UE) 2016/2258 – DAC 5, veio reforçar a comunicação de informações financeiras no âmbito da DAC2, determinando a adoção, pelos Estados-Membros, de regras que permitem a troca de documentação recolhida pelas instituições financeiras em cumprimento dos deveres de identificação e diligência decorrentes das normas de prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo, sempre que essa informação sirva de base à classificação de contas financeiras no âmbito da DAC2. Por fim, desde 25 de maio de 2018, na sequência da aprovação da Diretiva (UE) 2018/822 – DAC6, os esquemas de planeamento fiscal foram contemplados no procedimento de troca automática e obrigatória entre Estados-Membros.

A maior parte destas alterações, com exceção da DAC2 e da DAC5 cuja inspiração reside no FATCA e na Norma Comum de Comunicação da OCDE, encontra a sua génese no plano BEPS.

<sup>106</sup> Sobre o impacto dos *standards* internacionais na UE, em especial na Diretiva 2011/16/UE, vide BRODZKA, ALICJA, *Automatic Exchange of Tax Information in the European Union – the Standard for the Future*, vol. 53, *European Taxation*, 10, 2013, pp. 26-33.

Neste plano é reconhecida, entre outros, a necessidade de maior transparência e troca de informações entre jurisdições, constituído a “transparência” um dos seus três pilares<sup>107</sup>.

São várias as medidas de transparência e troca de informações resultantes do projeto BEPS<sup>108</sup>. A primeira, desenvolvida pelo “*Forum on Harmful Tax Practices*”, que no contexto da Ação 5 requer a obrigatoriedade de troca espontânea de informações a respeito de decisões fiscais que possam dar origem ao BEPS. A segunda, constante da Ação 13, que requer a divulgação, pelas empresas multinacionais, de informações sobre suas operações globais de negócio, políticas de preços de transferência, impostos pagos e outras informações financeiras e fiscais, e subsequente troca automática entre jurisdições através de acordo multilateral (MCAA do CbC). E a terceira, no âmbito da Ação 12, recomendando a identificação e comunicação de esquemas de planeamento fiscal agressivo, não somente a nível interno – entre utilizadores/promotores e autoridades fiscais, como também entre autoridades fiscais de forma espontânea.

### 3.2. DAC2 e DAC5 – Troca automática de informações sobre contas financeiras

#### a. DAC2

Cerca de um ano depois da comunicação da Comissão Europeia relativa a um plano de ação para reforçar a luta contra a fraude e evasão fiscais<sup>109</sup>, na sequência do Conselho Europeu de 22 de maio de 2013 onde se apelou ao alargamento da troca automática de informações a nível da UE e a nível mundial, a Comissão Europeia propôs a alteração da Diretiva 2011/16/UE, no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade<sup>110</sup>, em antecipação do seu reexame previsto para 2017.

O objetivo da proposta foi alargar o âmbito de aplicação da troca automática de informações na UE para além do que já estava previsto nos acordos de troca automática de informações em vigor, bem como introduzir medidas no mercado interno em conformidade com os acordos bilaterais em matéria de troca automática de informações para aplicar o FATCA. A troca automática de informações efetuada no âmbito do FATCA era mais ampla do que a prevista nos instrumentos da UE, o que poderia despoletar a utilização do mecanismo de cooperação mais ampla previsto pela cláusula da nação mais favorecida<sup>111</sup> previsto na Diretiva

<sup>107</sup> Um primeiro pilar, a consistência, no sentido de melhorar a interação da tributação entre diferentes territórios, um segundo pilar, a substância, com vista ao realinhamento da tributação e da substância e um terceiro pilar, a transparência.

<sup>108</sup> Sobre este tema vide ANDREI CRACEA, *International – OECD Actions To Counter Tax Evasion and Tax Avoidance (2013): Base Erosion and Profit Shifting and the Proposed Action Plan, Aggressive Tax Planning Based on After-Tax Hedging and Automatic Exchange of Information as the New Standard*, vol. 53, *European Taxation*, 11, 2013, pp. 565-574.

<sup>109</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho: Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais* (COM(2012) 722 final), Bruxelas, 6 de dezembro de 2012.

<sup>110</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *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* (COM(2013) 348 final 2013/0188 (CNS) C7-0200/13), Bruxelas, 12 de junho de 2013.

<sup>111</sup> EUROPEAN COMMISSION, *Automatic exchange of information: frequently asked questions*, MEMO/13/533, Brussels, 12 June 2013, p. 2.

2011/16/UE. Em 9 de dezembro de 2014, um ano depois da referida proposta, o Conselho da União Europeia adotou a Diretiva 2014/107/UE<sup>112</sup>. No entanto, o seu alcance foi muito mais abrangente do que aquele que constava da proposta inicial da Comissão Europeia, face à publicação pela OCDE, em fevereiro de 2014, dos principais elementos da Norma mundial para a troca automática de informações sobre contas financeiras para efeitos fiscais (o MCAA do CRS e a Norma comum de comunicação). Estes elementos foram posteriormente aprovados pelos Ministros das Finanças do G20 e pelos Governadores dos Bancos Centrais. No mesmo ano, em julho, o Conselho da OCDE publicou a Norma mundial completa, incluindo os elementos restantes (os Comentários ao MCAA e à Norma comum de comunicação e as modalidades das tecnologias da informação para implementar a Norma). O pacote foi aprovado integralmente pelos Ministros das Finanças do G20 e pelos Governadores dos Bancos Centrais em setembro de 2014. A UE integrou, imediatamente, o novo *standard* nas normas internas relativas à assistência mútua, através da sua inclusão na Diretiva 2011/16/UE<sup>113</sup>, pela DAC2.

As alterações mais relevantes introduzidas pela DAC2 foram o alargamento do âmbito de aplicação da troca automática às informações com natureza financeira e a introdução de procedimentos de diligência a implementar pelas instituições financeiras<sup>114</sup> para operacionalizar e uniformizar o modo como a informação é recolhida, analisada e comunicada. De acordo com o artigo 3.º-A, aditado pela DAC2, os Estados-Membros devem adotar as medidas necessárias para exigir que as respetivas instituições financeiras reportantes cumpram as regras em matéria de comunicação e diligência devida incluídas nos Anexos I e II (também aditados) e para garantir a execução eficaz e o cumprimento dessas regras (dimensão interna).

As informações sobre contas financeiras<sup>115</sup> recolhidas pelas instituições financeiras reportantes devem ser comunicadas à autoridade fiscal da respetiva residência, sendo

<sup>112</sup> Vide COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION, *Press Release: Preventing tax evasion and fraud: the scope for automatic exchange of information is extended*, (ST 16644/14, PRESSE 633), Brussels, 9 December 2014.

<sup>113</sup> Considerando 6 da Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014.

<sup>114</sup> Definida como qualquer instituição financeira de um Estado-Membro que não seja uma instituição financeira não reportante. Entende-se por instituição financeira de um Estado-Membro:

- (i) Qualquer instituição financeira residente num Estado-Membro, com exceção de qualquer sucursal dessa instituição financeira situada fora desse Estado-Membro,
- (ii) Qualquer sucursal de uma instituição financeira não residente num Estado-Membro se essa sucursal estiver situada nesse Estado-Membro.

Em qualquer uma das situações, desde que integrem uma das seguintes categorias de instituições financeiras:

- (i) Instituição de custódia,
- (ii) Instituição de depósito,
- (iii) Entidade de investimento e
- (iv) Empresa de seguros especificada (secção VIII, A, 1, do Anexo I à Diretiva 2011/16/UE, conforme aditado pela Diretiva 2014/107/UE).

<sup>115</sup> Entende-se por conta financeira uma conta mantida por uma instituição financeira que integre uma das seguintes categorias:

- (i) Conta de depósito (qualquer conta comercial, conta à ordem, conta poupança, conta a prazo ou plano poupança com tributação diferida),
- (ii) Conta de custódia (na qual são conservados um ou vários ativos financeiros em benefício de outra pessoa, que não seja um contrato de seguro ou um contrato de renda),
- (iii) Conta de uma entidade de investimento (participação representativa de capital ou título de dívida da instituição financeira) e

posteriormente comunicadas, por esta última, à(s) autoridade(s) fiscal(ais) de residência do(s) titular(es) da(s) conta(s)<sup>116</sup>, mediante troca automática, a efetuar 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<sup>117</sup> (dimensão externa).

Encontram-se sujeitas a comunicação as informações relativas aos períodos de tributação a partir de 1 de janeiro de 2016 e anos seguintes, sendo por isso comunicadas desde 2017 e anos posteriores, sempre com referência às informações do ano anterior. O âmbito temporal da obrigação de comunicação é, no caso da DAC2, igual ao do CRS<sup>118</sup>. Contudo diverge do FATCA, na medida em que este último determina a comunicação de informações relativas aos anos de 2014 e seguintes.

Uma vez que esta Diretiva traduz, na íntegra, a Norma comum de comunicação da OCDE, as informações sujeitas a comunicação são exatamente iguais às que se encontram previstas nessa Norma, incluindo, assim, informações relacionadas com o titular de conta (pessoa singular ou coletiva) e, em determinados casos, com as pessoas que exercem o controlo (beneficiários efetivos), bem como informações financeiras concretas respeitantes à conta, nomeadamente, o saldo ou o valor da conta (incluindo, no caso de um contrato de seguro monetizável ou de um contrato de renda, o valor em numerário ou o valor de resgate) no final do ano civil em causa ou de outro período de comunicação adequado ou, se a conta tiver sido encerrada no decurso desse ano ou período e o encerramento da conta – se aplicável<sup>119</sup>, bem como os rendimentos pagos ou creditados nessa conta<sup>120</sup>.

---

(iv) Contrato de seguro monetizável (apólices de seguro, do ramo vida, que determinem o pagamento de um valor em numerário) e qualquer contrato de renda emitido ou gerido por uma instituição financeira (um contrato nos termos do qual o emitente acorda em efetuar pagamentos durante certo período de tempo, total ou parcialmente determinado por referência à esperança de vida de uma ou várias pessoas singulares), (secção VIII, C, 1-8, do Anexo I à Diretiva 2011/16/UE, conforme aditado pela Diretiva 2014/107/UE).

<sup>116</sup> Artigo 3.º, n.º 9, alínea b), da Diretiva 2011/16/UE.

<sup>117</sup> Artigo 8.º, n.º 3-A, 2.º parágrafo e n.º 5, da Diretiva 2011/16/UE.

<sup>118</sup> Chama-se à atenção para o facto de o CRS seguir uma abordagem faseada do ponto de vista da adesão das jurisdições, em especial de países em desenvolvimento. Apesar de a regra geral determinar 2017 como primeiro ano de comunicação, existem diversos países cuja obrigação de comunicação apenas se iniciou em 2018 ou 2019 encontrando-se já previstos casos de adesões futuras, sem data prevista.

<sup>119</sup> Artigo 8.º, n.º 3-A, 2.º parágrafo, alínea d), da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva 2014/107/UE.

<sup>120</sup> No caso de uma conta de custódia (conta de títulos), encontram-se também abrangidas as seguintes informações: o montante bruto total de juros, o montante bruto total de dividendos e o montante bruto total de outros rendimentos gerados pelos ativos detidos na conta, pagos ou creditados na conta (ou relacionados com a conta) durante o ano civil ou outro período de comunicação adequado, e a totalidade da receita bruta da venda ou resgate dos ativos financeiros pagos ou creditados na conta durante o ano civil ou outro período de comunicação adequado a título do qual a instituição financeira reportante atuou na qualidade de custodiante, corretora, mandatária ou outro representante do titular da conta (Artigo 8.º, n.º 3-A, 2.º parágrafo, alínea e), da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva 2014/107/UE). Tratando-se de uma conta de depósito (à ordem ou a prazo), encontram-se também incluídos os seguintes rendimentos: o montante bruto total dos juros pagos ou creditados na conta durante o ano civil ou outro período de comunicação (Artigo 8.º, n.º 3-A, 2.º parágrafo, alínea f), da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva 2014/107/UE). No caso de outras contas financeiras, encontram-se também sujeitos a comunicação o montante bruto total pago ou creditado ao titular da conta, a título da conta, durante o ano civil ou outro período de comunicação adequado a título do qual a instituição financeira reportante é o obrigado ou o devedor, incluindo o montante agregado de todos os pagamentos de reembolso efetuados ao titular da conta durante o ano civil ou outro período de comunicação adequado (Artigo 8.º, n.º 3-A, 2.º parágrafo, alínea g), da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva 2014/107/UE)



As regras em matéria de comunicação e diligência devida, aplicáveis às contas sujeitas a comunicação, prevalecem sobre qualquer outro instrumento jurídico da UE, incluindo a Diretiva 2003/48/CE (entretanto revogada), desde que a troca de informações em questão esteja abrangida pelo âmbito de aplicação da DAC2. Estas regras prevalecem ainda sobre quaisquer outras que se apliquem aos produtos de seguro de vida (categoria de rendimento que, nos termos do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2011/16/UE, se encontra sujeita a comunicação automática)<sup>121</sup>.

A DAC2 já foi transposta por todos os Estados-Membros de UE<sup>122</sup>. Desde 30 de setembro de 2017 (primeira data de reporte entre autoridades fiscais) são trocadas automaticamente informações sobre contas financeiras entre Estados-Membros, referentes aos períodos iniciados em 1 de janeiro de 2016 (exceto a Áustria)<sup>123</sup>.

Em 2016 os Estados-Membros trocaram informações sobre um total de cerca de EUR 8.7 milhões de contas, bem como saldos de contas bancárias num total de EUR 2.919 mil milhões. Estes dados dizem respeito apenas às contas preexistentes de elevado valor<sup>124</sup> e às contas novas<sup>125</sup>. Portanto, não obstante o volume de informação trocada, espera-se que o número de contas aumente nos próximos anos. As outras informações financeiras trocadas referem-se principalmente a receitas brutas que totalizam EUR 3.466 mil milhões. Em contrapartida, os dividendos são avaliados em EUR 21.2 mil milhões, os juros em EUR 19.0 mil milhões e os outros pagamentos em EUR 61.8 mil milhões<sup>126</sup>. Durante o primeiro ano das trocas no quadro da DAC2, apenas três estados, Bulgária, Eslováquia e Malta, indicaram não ter aberto os arquivos recebidos. A Itália e a Suécia comunicaram ter feito uma seleção inicial dos ficheiros recebidos utilizando uma combinação de limiar e outros critérios, enquanto todos os outros Estados-Membros trabalharam diretamente com todo o conjunto de dados<sup>127</sup>. Os usos mais comuns da informação trocada respeitam à avaliação de risco, seguida da avaliação fiscal. Alguns Estados-Membros também referiram utilizar a informação para campanhas de sensibilização e para notificação do contribuinte com vista à divulgação<sup>128</sup>.

Importa referir que avaliação efetuada pelo Fórum Global a respeito do cumprimento da Norma comum de comunicação da OCDE nas relações estabelecidas entre Estados-Membros e Estados terceiros com os quais não exista acordo nesta matéria tem como referência a existência de uma fonte normativa bilateral ou multilateral e a assinatura do MCAA do CRS. Diferentemente, nas relações de troca de informações somente entre Estados-Membros ou

<sup>121</sup> Artigo 8.º, n.º 3-A, 4.º parágrafo, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva 2014/107/UE.

<sup>122</sup> Informação disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/NIM/?uri=CELEX:32014L0107>.

<sup>123</sup> Artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2014/107/UE.

<sup>124</sup> Por conta preexistente de elevado valor entende-se uma conta financeira mantida por uma instituição financeira reportante em 31 de dezembro de 2015, de pessoa singular, cujo saldo ou valor agregado em 31 de dezembro de 2015, exceda um montante expresso na moeda nacional de cada Estado-Membro correspondente a 1.000.000 USD (secção VIII, D, 9, do Anexo I à Diretiva 2011/16/UE, conforme aditado pela Diretiva 2014/107/UE).

<sup>125</sup> Por conta nova entende-se uma conta financeira mantida por uma instituição financeira reportante aberta em 1 de janeiro de 2016 ou após essa data, a não ser que seja equiparada a conta pré-existente (secção VIII, D, 9, do Anexo I à Diretiva 2011/16/UE, conforme aditado pela Diretiva 2014/107/UE).

<sup>126</sup> EUROPEAN COMMISSION, *Report from the Commission to the European Parliament and the Council on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation* (COM(2018) 844 Final), Brussels, 17/12/2018, p. 9.

<sup>127</sup> *Idem.*, p. 10.

<sup>128</sup> *Idem.*, p. 11.

entre estes e terceiros Estados com os quais a UE tenha celebrado acordo nesta matéria, a base jurídica é avaliada através da implementação da Diretiva 2011/16/UE.

A Norma comum de comunicação foi introduzida no ordenamento jurídico português pelo Decreto-Lei n.º 64/2016, que altera o Decreto-Lei n.º 61/2013, entrando em vigor no dia 12 de outubro de 2016, com efeitos a 1 de janeiro de 2016.

Através deste ato normativo único (o Decreto-Lei n.º 64/2016):

- (i) Foi transposta para a ordem jurídica interna a Diretiva 2014/107/UE, tendo-se procedido à revisão do Decreto-Lei n.º 61/2013 e aditado um conjunto significativo de disposições legais, acompanhadas de um novo anexo ao Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio;
- (ii) Foi introduzido um mecanismo de troca automática e recíproca de informações financeiras da competência da Autoridade Tributária e Aduaneira, no que diz respeito a residentes noutros Estados-Membros da UE ou em outras jurisdições participantes, em observância da Norma comum de comunicação desenvolvida pela OCDE;
- (iii) Foram introduzidos ajustamentos no âmbito do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro;
- (iv) Foi definido o quadro sancionatório aplicável em caso de incumprimento das obrigações de comunicação ou omissões e inexistências praticadas pelas instituições financeiras, mediante a introdução de alterações ao Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho<sup>129</sup>.

Para efeitos da aplicação das regras e procedimentos de cooperação administrativa introduzidos pelo Decreto-Lei n.º 64/2016, no âmbito da troca automática obrigatória de informações com jurisdições não integrantes da UE (i.e., jurisdições signatárias do MCAA do CRS), a expressão “Estado-Membro” deve entender-se, salvo disposição em contrário, como substituída por “jurisdição participante” que tenha adotado a Norma comum de comunicação.

#### **b. DAC5 como instrumento de controlo da execução da DAC2**

A Diretiva (UE) 2016/2258 do Conselho (DAC5) alterou a Diretiva 2011/16/UE no que respeita ao acesso às informações recolhidas pelas instituições financeiras no âmbito das suas obrigações em matéria de prevenção do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo.

<sup>129</sup> Conforme referido, o Anexo I ao Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro aprovou igualmente a Regulamentação Complementar do FATCA prevista no artigo 16.º do RCIF, aprovado pelo artigo 239.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro.

Esta Diretiva tem um propósito muito concreto relacionado com o controlo da execução da DAC2, estabelecendo a obrigação<sup>130</sup> de os Estados-Membros preverem, nas legislações nacionais, o acesso, entre autoridades fiscais, a elementos comprovativos de elementos identificativos de clientes, bem como a determinados mecanismos e procedimentos<sup>131</sup> previstos na Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo (4AMLD)<sup>132</sup>.

A questão dos beneficiários efetivos é extremamente relevante para efeitos da aplicação efetiva da DAC2 (bem como da Norma comum de comunicação da OCDE)<sup>133</sup> pois, para a determinação das contas de entidades sujeitas a comunicação, as instituições financeiras têm de conhecer – e comunicar se exigido – as pessoas que exercem o controlo sobre as contas financeiras. O conceito de pessoa que exerce o controlo corresponde<sup>134</sup>, na íntegra, ao conceito de beneficiário efetivo constante das Recomendações do GAFI<sup>135</sup>.

Sem o acesso, por parte das autoridades fiscais, às informações relativas a beneficiários efetivos, bem como outras informações que suportam os procedimentos de diligência devida para identificação de contas sujeitas a comunicação no âmbito da DAC2 – os quais se baseiam, maioritariamente, na informação recolhida pelas instituições financeiras ao abrigo das legislações nacionais que transpõem a 4AMLD – a eficácia da fiscalização e verificação do cumprimento dos procedimentos da DAC2 seria significativamente reduzida<sup>136</sup>.

Para melhorar o conhecimento sobre os beneficiários efetivos no âmbito da prevenção e combate eficaz do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo e para garantir uma maior transparência dos fluxos de capitais, a 4AMLD veio também impor aos Estados-Membros a criação de registos centrais de beneficiários efetivos, contendo informações sobre

<sup>130</sup> Artigo 22.º, n.º 1-A, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2015/849.

<sup>131</sup> Previstos nos seus artigos 13.º, 30.º, 31.º e 40.º.

<sup>132</sup> Que altera o Regulamento (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho e revoga a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Diretiva 2006/70/CE da Comissão. JO L 141, de 5/6/2015, pp. 73-117.

Esta Diretiva foi alterada pela Diretiva (UE) 2018/843 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 30 de maio de 2018. JO L 156, de 19/6/2018 (5AMLD).

As alterações efetuadas preveem, entre outros, o alargamento do âmbito das informações acessíveis às unidades de informação financeira, introduzem obrigações de diligência devida para a troca das moedas virtuais e reforçam as verificações e os controlos dos instrumentos pré-pagos.

<sup>133</sup> Em de 14 de abril de 2016, os Ministros das Finanças da UE que participam no G20 tinham-se já debruçado sobre os desafios de acesso a informações sobre os beneficiários efetivos no âmbito da DAC2 e do CRS.

<sup>134</sup> Conforme se observa no ponto na parte no ponto 5.D da secção III do Anexo à Diretiva 2014/107/UE, «*Entende-se por “Pessoas que exercem o controlo” as pessoas singulares que exercem o controlo de uma Entidade. No caso de um trust (estrutura fiduciária), esta expressão designa o(s) settlor(s) (instituidor ou instituidores), o(s) trustee(s) (fiduciário ou fiduciários), o(s) protector(s) (curador ou curadores) (se aplicável), o(s) beneficiário(s) ou categoria(s) de beneficiários, e quaisquer outras pessoas singulares que detenham efetivamente o controlo final do trust (da estrutura fiduciária); no caso de um outro instrumento jurídico que não seja um trust (estrutura fiduciária), este termo designa as pessoas com funções similares ou equivalentes. A expressão “Pessoas que exercem o controlo” tem de ser interpretada de forma compatível com as Recomendações do Grupo de Ação Financeira Internacional.*»

<sup>135</sup> FATF Recommendations, disponíveis em:

<http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/fatf-recommendations.html>.

<sup>136</sup> Sobre os impactos, COMISSÃO EUROPEIA, *Proposta de Diretiva do Conselho, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita ao acesso às informações antibransqueamento de capitais por parte das autoridades fiscais*, (COM(2016) 452 final, 2016/0209(CNS)), Estrasburgo, 5/7/2016.

os beneficiários efetivos, nomeadamente os seus dados identificativos (nome, data de nascimento, naturalidade, nacionalidade(s), morada de residência, NIF e endereço de contacto), bem como o interesse detido pelo beneficiário efetivo (*e.g.*, (i) detenção da propriedade ou controlo, direto ou indireto, de ações ou outros direitos de participação suficientes, nomeadamente representativos de mais de 25% do capital social da entidade, (ii) a detenção, direta ou indireta, de direitos de voto suficientes, nomeadamente, representativos de mais de 25% do capital social da entidade, (iii) o exercício de algum outro tipo de controlo direto ou indireto sobre a sociedade e (iv) detenção da direção de topo da entidade<sup>137</sup>), incluindo, em determinados casos, a prova de constituição da respetiva entidade e a estrutura de propriedade. Entre outras informações, o registo central do beneficiário efetivo contém, igualmente, informação sobre os titulares de participações sociais e sobre os gerentes e administradores da entidade sujeita ao regime.

Apesar de o registo central constituir um mecanismo europeu, limitando por isso a identificação de beneficiários efetivos de pessoas coletivas constituídas nos Estados-Membros<sup>138</sup>, revela um enorme avanço e apresenta um impacto muito mais abrangente do que as matérias fiscais, designadamente, o de permitir rastrear os agentes do crime de branqueamento de capitais ou outros com este conexos.

No procedimento de troca de informações, o registo central de beneficiários efetivos permite, a todo o tempo, que sejam disponibilizadas/ mantidas acessíveis, às autoridades competentes, informações atualizadas, exatas e precisas sobre beneficiários efetivos. A eficácia deste mecanismo dependerá, em grande medida, do modo como a 4AMLD for implementada pelos Estados-Membros e ditará (ou não) a necessidade de ampliação da troca automática às informações sobre os beneficiários efetivos no quadro da Diretiva 2011/16/UE. Esta opção não se encontra tão longe da realidade, visto que todos os Estados-Membros concordaram em participar num projeto-piloto, lançado pelo Reino Unido, Alemanha, Espanha, Itália e França, com vista a trocar informações sobre os beneficiários efetivos de empresas e de fundos fiduciários<sup>139</sup>.

Feita uma breve referência ao tema dos beneficiários efetivos, é importante notar ainda que, quanto à DAC5, podem ser trocadas através deste instrumento informações sobre a identificação do cliente titular de contas sujeitas a comunicação, a identificação do beneficiário efetivo, documentos comprovativos de elementos identificativos desses clientes e dos respetivos beneficiários efetivos e outros documentos recolhidos no âmbito da prevenção do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo.

<sup>137</sup> Estes exemplos de interesse detido constam da legislação e regulamentação portuguesa (Lei n.º 89/2017, de 21 de agosto e Portaria n.º 233/2018, de 21 de agosto, que regulamenta o regime jurídico do registo central do beneficiário efetivo), as quais se encontra em harmonia com a 4AMLD e com as recomendações do GAFI nesta matéria.

<sup>138</sup> Artigo 30.º, n.º 1, da Diretiva (UE) 2016/2258.

<sup>139</sup> Vide <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Taxation/Articles/G5-letter-to-G20-counterparts-regarding-action-on-beneficial-ownership.html>.

A maior parte dos Estados-Membros da UE (incluindo Portugal) já transpuseram para o direito nacional as regras da DAC5<sup>140</sup>.

### 3.3. DAC3 – Troca automática de informações sobre acordos prévios sobre preços de transferência e decisões fiscais prévias

Como já foi referido, o fenómeno do planeamento fiscal agressivo promove a transferência dos lucros tributáveis para Estados com regimes fiscais mais favoráveis. Esta prática suscitou, nos últimos anos, importantes discussões internacionais sobre a troca de informações em matéria de acordos fiscais prévias transfronteiras e no domínio dos preços de transferência, especialmente depois dos grandes escândalos associados ao caso *LuxLeaks*, que revelou acordos entre grandes empresas multinacionais e a autoridade tributária do Luxemburgo.

Já em 2002, o Grupo do Código de Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas tinha examinado a evolução registada nos procedimentos adotados pelos Estados-Membros em matéria de acordos fiscais, identificando os tipos de acordos fiscais prévios transfronteiras que deveriam ser objeto de troca espontânea de informações, impulsionando o desenvolvimento de um modelo de instruções não vinculativo para os Estados-Membros. Este modelo detalhava as informações sobre estes acordos a enviar de forma espontânea em conformidade com o artigo 9.º da Diretiva 2011/16/UE, através de formulários eletrónicos normalizados<sup>141</sup>.

Reconhecendo que a transparência é um elemento crucial para garantir uma tributação mais justa, tanto na UE como a nível internacional, e que as práticas de planeamento fiscal agressivo impõem o acesso a informações sobre os impostos pagos noutras jurisdições, a Comissão Europeia emitiu, em 18 de março de 2015, uma comunicação com vista à intensificação dos trabalhos dentro da UE<sup>142</sup>. Esta comunicação integrou um pacote de medidas para a transparência fiscal<sup>143</sup> focado no combate à elisão fiscal das empresas e à concorrência fiscal prejudicial na UE. Um dos elementos essenciais deste pacote foi uma proposta de introdução de troca automática de informações entre os Estados-Membros em relação aos seus acordos

<sup>140</sup> Faltando apenas a Roménia, Luxemburgo, Chipre, Grécia e Espanha, apesar de o prazo de transposição definido já se encontrar ultrapassado (31 de dezembro de 2017).

<sup>141</sup> A enviar, o mais tardar, um mês após a emissão do acordo fiscal, tal como resulta do artigo 10.º do mesmo diploma. O modelo previa, igualmente, que os Estados-Membros assegurassem os canais de comunicação seguros e adequados e, bem assim, garantissem a boa qualidade da informação trocada.

<sup>142</sup> De acordo com este comunicado, «Atualmente, os Estados-Membros partilham muito pouca informação sobre os seus acordos fiscais prévios. É deixado ao critério do Estado-Membro decidir se um acordo fiscal prévio pode ser pertinente para outro país da UE. Em consequência, os Estados-Membros desconhecem muitas vezes os acordos fiscais prévios transfronteiras celebrados noutros países da UE que podem afetar as suas próprias matérias coletáveis. A falta de transparência em matéria de acordos fiscais prévios está a ser explorada por determinadas empresas a fim de reduzir artificialmente a sua contribuição fiscal. Com o intuito de corrigir a situação, a Comissão propõe suprimir esta margem de apreciação e de interpretação. Os Estados-Membros passam a estar obrigados à troca automática de informações sobre os acordos fiscais prévios. A Comissão propõe fixar um calendário rigoroso: de três em três meses, as autoridades fiscais nacionais terão de enviar a todos os outros Estados-Membros um breve relatório sobre todos os acordos fiscais prévios transfronteiras que tenham celebrado. Os Estados-Membros terão, então, a possibilidade de pedir informações mais pormenorizadas sobre um determinado acordo fiscal prévio». Vide [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-4610\\_pt.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_pt.htm).

<sup>143</sup> Sobre este pacote vide, entre outros, CHRISTIANA HJI PANAYI, *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Bloomsbury Publishing Plc, 2018, pp. 188 e ss.

fiscais prévios<sup>144</sup>. A proposta foi adotada pelo Conselho 8 em dezembro de 2015, com a aprovação da Diretiva (UE) 2015/2376.

O objetivo da DAC3 é estabelecer uma cooperação administrativa abrangente e eficaz entre as administrações fiscais, através da troca automática de informações obrigatória em matéria de decisões fiscais prévias transfronteiras e de acordos prévios de preços de transferência<sup>145</sup>.

Por decisão fiscal prévia transfronteiriça<sup>146</sup> entende-se qualquer acordo, comunicação ou outro instrumento ou ação com efeitos similares, emitido, alterado ou renovado por um Estado-Membro<sup>147</sup>, que diga respeito à interpretação ou à aplicação de uma disposição legal ou administrativa relativa à administração ou aplicação das leis nacionais em matéria tributária do Estado-Membro<sup>148</sup>, referente a uma operação transfronteiriça ou à questão de saber se as atividades exercidas por uma pessoa noutra jurisdição criam ou não um estabelecimento estável. A decisão deverá ter sido tomada previamente às operações ou às atividades noutra jurisdição suscetíveis de criar um estabelecimento estável, ou antes da apresentação de uma declaração fiscal relativa ao período em que a operação ou série de operações ou as atividades se realizaram. Terá também de ser emitida, alterada ou renovada em relação a determinada pessoa ou a um grupo de pessoas, suscetível de ser invocada por essa pessoa ou esse grupo de pessoas, independentemente de ser ou não efetivamente utilizada.

Por acordo prévio sobre preços de transferência<sup>149</sup> entende-se qualquer acordo, comunicação ou outro instrumento ou ação com efeitos similares, emitida, alterada ou renovada por um Estado-Membro<sup>150</sup>, que diga respeito à interpretação ou à aplicação de uma disposição legal ou administrativa relativa à administração ou aplicação das leis nacionais em matéria tributária do Estado-Membro<sup>151</sup>, que determine, previamente às operações transfronteiriças entre empresas associadas, um conjunto de critérios adequados para a determinação dos preços de transferência dessas operações ou determine a imputação de lucros a um estabelecimento estável. Tal como a decisão fiscal, o acordo fiscal prévio terá também de ser emitido, alterado ou renovado em relação a determinada pessoa ou a um grupo de pessoas, suscetível de ser

<sup>144</sup> Em consequência, a Comissão Europeia iniciou investigações sobre auxílios de Estado relacionados com acordos fiscais prévios estabelecidos por vários Estados-Membros e solicitou a todos os Estados-Membros que facultassem informações sobre as suas práticas fiscais neste domínio, a fim de determinar se a concessão de vantagens fiscais seletivas estava a distorcer a concorrência no mercado único. Vide COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais*, (COM(2015) 136 final), Bruxelas, 18/3/2015.

<sup>145</sup> Os Estados-Membros podem excluir da comunicação decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência emitidos, alterados ou renovados antes de 1 de abril de 2016, em relação a uma determinada pessoa ou a um grupo de pessoas, com exceção daquelas pessoas ou grupos que exerçam principalmente atividades financeiras ou de investimento e cujo volume de negócios líquido anual, seja, no conjunto do grupo, inferior a 40.000.000 EUR no exercício que antecede a data de emissão, alteração ou renovação dessas decisões fiscais prévias transfronteiriças e desses acordos prévios sobre preços de transferência.

<sup>146</sup> Artigo 3.º, n.º 15, alínea b), da Diretiva 2011/16/UE, com as alterações da Diretiva (UE) 2015/2376.

<sup>147</sup> Governo/administração fiscal de um Estado-Membro, ou pelas suas subdivisões territoriais ou administrativas, incluindo as autoridades locais, ou em seu nome.

<sup>148</sup> Ou das subdivisões territoriais ou administrativas do Estado-Membro.

<sup>149</sup> Artigo 3.º, n.º 15, alínea b), da Diretiva 2011/16/UE, com as alterações da Diretiva (UE) 2015/2376.

<sup>150</sup> Governo/administração fiscal de um Estado-Membro, ou pelas suas subdivisões territoriais ou administrativas, incluindo as autoridades locais, ou em seu nome.

<sup>151</sup> Ou das subdivisões territoriais ou administrativas do Estado-Membro.



invocado por essa pessoa ou esse grupo de pessoas, independentemente de ser ou não efetivamente utilizado.

Da terminologia acima apresentada, é possível concluir que o principal traço que distingue a decisão fiscal prévia transfronteiriça do acordo prévio sobre preços de transferência é o facto de a primeira se relacionar com uma operação transfronteiriça<sup>152</sup> / com a questão de saber se as atividades exercidas por uma pessoa noutra jurisdição criam ou não um estabelecimento estável. Enquanto, no segundo, estão em causa critérios para a determinação dos preços de transferência<sup>153</sup> de operações transfronteiriças entre empresas associadas ou a determinação da imputação de lucros a um estabelecimento estável. Duas ou mais empresas são associadas sempre que uma delas participe, direta ou indiretamente, na gestão, no controlo ou no capital de outra ou as mesmas pessoas participem, direta ou indiretamente, na gestão, no controlo ou no capital da(s) outra(s)<sup>154</sup>.

A modalidade de troca de informações escolhida para as decisões fiscais prévias transfronteiriças e de acordos prévios sobre preços de transferência, no âmbito da DAC3, foi a automática. A troca espontânea de informações já se encontrava prevista para os casos em que a autoridade competente de um Estado-Membro tivesse razões para presumir que podia haver uma perda de receitas fiscais noutro Estado-Membro em resultado da emissão de um acordo ou decisão<sup>155</sup>.

Manter uma abordagem para este tipo de informações somente baseada no modelo de troca espontânea colocaria em causa a eficiência das comunicações entre autoridades fiscais, pois faz depender o processo de iniciativa de um poder discricionário que o Estado-Membro emite para decidir a relevância dessa comunicação e para determinar quais os Estados-Membros que deverão ser informados<sup>156</sup>. Na prática, é pouco frequente a troca de informações entre os Estados-Membros sobre os seus acordos fiscais prévios ou sobre os acordos prévios de preços de transferência numa base espontânea. Através da troca automática de informações são eliminados os constrangimentos causados por este poder discricionário.

A Diretiva vai ainda mais além, determinando que as informações deverão ser trocadas com todos os outros Estados-Membros e com a Comissão Europeia, mesmo que nenhum dos Estados tenha estado envolvido nas operações e nos factos subjacentes à decisão ou acordo. Esta característica constitui um dos principais elementos de diferenciação entre a troca de informações sobre decisões fiscais e de acordos prévios dentro da UE e a troca de informações

<sup>152</sup> As operações transfronteiriças podem incluir, nomeadamente, a realização de investimentos, o fornecimento de bens, serviços e financiamento, ou a utilização de ativos fixos tangíveis ou intangíveis e não têm necessariamente de envolver a participação direta da pessoa destinatária da decisão fiscal prévia transfronteiriça. O conceito de operações transfronteiriças varia consoante os acordos ou decisões. *Vide* o artigo 3.º, n.º 14, da Diretiva 2011/16/UE, com as alterações da Diretiva (UE) 2015/2376.

<sup>153</sup> Consideram-se preços de transferência os preços mediante os quais são transferidos bens corpóreos ou ativos intangíveis ou prestados serviços entre empresas associadas, devendo a expressão “fixação de preços de transferência” ser interpretada em conformidade. *Vide* artigo 3.º, n.º 15, da Diretiva 2011/16/UE, com as alterações da Diretiva (UE) 2015/2376.

<sup>154</sup> Artigo 3.º, n.º 15, alínea b), da Diretiva 2011/16/UE, com as alterações da Diretiva (UE) 2015/2376.

<sup>155</sup> Artigo 9.º da Diretiva 2011/16/UE.

<sup>156</sup> *Vide* os considerandos 3 e 4 da Diretiva (UE) 2015/2376.

no âmbito da implementação da Ação 5 do BEPS, pois o BEPS limita-se à troca espontânea entre os Estados envolvidos.

De modo a garantir a eficiência do processo de troca de informações, a DAC3 determina a obrigatoriedade de troca de informações destas decisões e acordos quer tenham sido emitidos, alterados ou renovados antes ou após 1 de janeiro de 2017, i.e., ainda que anteriores à data a partir da qual devem ser aplicadas as disposições nacionais da Diretiva<sup>157</sup>.

Para os acordos ou decisões emitidos, alterados ou renovados depois dessa data, a comunicação automática ocorre no prazo de três meses a contar do fim do semestre do ano civil no qual as decisões fiscais prévias ou os acordos prévios tenham sido emitidos, alterados ou renovados. Para os anteriores a 1 de janeiro de 2017, devem ser comunicados antes de 1 de janeiro de 2018.

A troca de informações ao abrigo da DAC3 abrange, entre outros, um resumo do teor da decisão fiscal ou do acordo, o montante da operação/operações e todos os suportes materiais (independentemente de terem ou não carácter vinculativo e do modo como sejam emitidos)<sup>158</sup>. Consideram-se disponíveis para envio as informações constantes dos registos fiscais do Estado-Membro que as comunica, bem como as informações obtidas por meio de procedimentos de recolha e tratamento de informações desse Estado<sup>159</sup>.

Dentro das garantias já previstas na Diretiva 2011/16/UE, a DAC3 refere expressamente que as informações trocadas não podem conduzir à divulgação de segredos comerciais, industriais ou profissionais ou de processos comerciais, nem à divulgação de informações que sejam contrárias à ordem pública<sup>160</sup>. Para assegurar a proteção da informação comunicada entre administrações fiscais, é criado um diretório central acessível a todos os Estados-Membros e à Comissão, no qual os Estados-Membros carregam e armazenam as informações em vez de as partilhar por correio eletrónico protegido. As disposições vigentes em matéria de confidencialidade foram alteradas, sendo aditado um novo artigo (23.º-B), que determina que a Comissão também assegura a confidencialidade das informações que lhe são comunicadas e que as mesmas não podem ser usadas para outros fins que não os necessários para determinar se, e em que medida, os Estados-Membros dão cumprimento à DAC3. As regras gerais de confidencialidade, previstas no artigo 16.º da Diretiva 2011/16/UE, devem ser interpretadas de modo a refletirem o alargamento da troca automática de informações obrigatória às decisões fiscais prévias transfronteiriças e aos acordos prévios sobre preços de

<sup>157</sup> No caso de emissão, alteração ou renovação anterior a essa data, apenas é exigível a comunicação de acordos emitidos, alterados ou renovados até um limite de 5 anos anteriores. Nestes casos, se emitidos, alterados ou renovados entre 1 de janeiro de 2012 e 31 de dezembro de 2013, a comunicação de informações é efetuada na condição de essas decisões e acordos estarem ainda válidos em 1 de janeiro de 2014. Se as decisões fiscais ou acordos prévios tiverem sido emitidos, alterados ou renovados entre 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2016, a comunicação de informações é efetuada independentemente de essas decisões e acordos estarem ainda válidos, desde que estivessem válidos em 1 de janeiro de 2014. Artigo 8.º -A, n.º 2, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2015/2376.

<sup>158</sup> O conjunto dos dados a comunicar vem referido no artigo 8.º -A, n.º 6, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2015/2376.

<sup>159</sup> Artigo 3.º, n.º 9, alínea b) e 8.º -A, n.º 1, da Diretiva 2011/16/UE, com as alterações da Diretiva (UE) 2015/2376.

<sup>160</sup> Considerando 9.º da Diretiva (UE) 2015/2376 e artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2011/16/UE.

transferência<sup>161</sup>. Pode ainda ler-se na Diretiva que a troca de informações «*respeita os direitos fundamentais e os princípios reconhecidos, nomeadamente, na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. A presente diretiva procura assegurar, em especial, o pleno respeito pelo direito à proteção de dados pessoais e à liberdade de empresa*»<sup>162</sup>.

É ainda relevante realçar, em matéria de proteção dos contribuintes, que os acordos prévios bilaterais ou multilaterais sobre preços de transferência com países terceiros ficam excluídos do âmbito da troca automática de informações caso o acordo fiscal internacional ao abrigo do qual tenham sido negociadas não permita a sua divulgação a terceiros<sup>163</sup>. Caso permita a sua divulgação, apenas poderá ser objeto de troca espontânea, exigindo-se, para o efeito, que a autoridade competente do país terceiro conceda autorização para a divulgação das informações.

A DAC3 já foi transposta por todos os Estados-Membros da UE<sup>164</sup> – o prazo limite de transposição ocorreu em 31 de dezembro de 2016. Apesar de trocarem obrigatoriamente as informações acima referidas com outros Estados-Membros, todos os Estados-Membros da UE aderiram ao BEPS, comprometendo-se a trocar de forma espontânea, com outras jurisdições aderentes, informações sobre decisões fiscais prévias e acordos sobre preços de transferência. Na sequência da Ação 5 do BEPS e, bem assim, da DAC3, a obrigação de comunicação, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, das informações relativas a decisões e acordos prévios sobre preços de transferência foi introduzida na ordem jurídica portuguesa pela Lei n.º 98/2017.

### 3.4. DAC4 – Troca automática de informações sobre CBCR

Em 28 de janeiro de 2016, um novo rumo foi traçado pela UE na luta contra o planeamento fiscal agressivo, através da emissão, pela Comissão Europeia, de uma proposta para o alargamento da troca de informações entre autoridades fiscais a informações financeiras e fiscais, em conformidade com a declaração por país (CbCR), relativa à estrutura, política de preços de transferência e transações internas dentro e fora da UE de grupos de empresas multinacionais<sup>165</sup>.

Esta proposta decorreu dos trabalhos da UE no âmbito do pacote antielisão fiscal<sup>166</sup>, bem como dos resultados da Ação 13 do BEPS<sup>167</sup> que, entre outros, recomendou aos Estados que desencadeassem a troca espontânea de informações para trocar os dados declarados no CbCR.

<sup>161</sup> Considerando 21 da Diretiva (UE) 2015/2376.

<sup>162</sup> Considerando 22 da Diretiva (UE) 2015/2376.

<sup>163</sup> Artigo 8.º -A, n.º 3, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2015/2376.

<sup>164</sup> Vide <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/NIM/?uri=CELEX:32015L2376>.

<sup>165</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *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*, (COM(2016) 25, final, 2016/0010(CNS), Bruxelas, 28/1/2016).

<sup>166</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE*, COM(2016) 23 final, Bruxelas, 28/10/2016.

<sup>167</sup> Vide OECD/G20, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD publisher, Paris, 2015.

Em resultado do BEPS, muitos Estados-Membros, na qualidade de membros da OCDE, assumiram o compromisso de transposição dos resultados da Ação 13 para as suas legislações nacionais. Tendo em conta este facto, para evitar o risco de fragmentação do mercado interno em matéria de preços de transferência, o que poderia decorrer de ações unilaterais descoordenadas levadas a cabo pelos Estados-Membros, a proposta pretendeu oferecer uma solução de coerência e uniformidade na execução da Ação 13 do BEPS em toda a UE<sup>168</sup>. Esta proposta resultou na aprovação, em 25 de maio de 2016, da Diretiva (UE) 2016/881.

De acordo com esta Diretiva, os Estados-Membros procedem à comunicação automática e obrigatória de um conjunto definido de informações aos Estados-Membros em que as entidades do grupo de empresas multinacionais sejam residentes para efeitos fiscais, ou estejam sujeitas a imposto relativamente à atividade exercida através de um estabelecimento estável<sup>169</sup>.

Para o efeito, a DAC4 incentiva cada Estado-Membro a tomar as medidas internas necessárias para exigir a apresentação, pela entidade-mãe final de um grupo de empresas multinacionais que seja residente para efeitos fiscais no seu território, ou qualquer outra entidade declarante que nele seja residente, de uma declaração por país<sup>170</sup>. Nesta declaração os grupos de empresas multinacionais comunicam, anualmente e em relação a cada jurisdição fiscal em que exerçam atividades, informações sobre o montante dos rendimentos, o lucro antes do imposto sobre o rendimento e o imposto sobre o rendimento pago e devido. Declaram ainda o número de empregados, o capital social, os ganhos acumulados e os ativos tangíveis em cada jurisdição fiscal e identificam as entidades do grupo que exercem atividades numa determinada jurisdição fiscal incluindo indicações sobre as atividades empresariais exercidas por cada uma delas<sup>171</sup>.

Apenas se encontram sujeitas a esta obrigação de reporte, i.e., a apresentar uma declaração de informação financeira e fiscal por país ou jurisdição fiscal relativa às entidades constituintes desse grupo, as entidades-mãe finais ou as entidades-mãe de substituição de um grupo de empresas multinacionais cujo total de rendimentos consolidados, tal como refletido nas suas demonstrações financeiras consolidadas, seja, no período imediatamente anterior, igual ou superior a EUR 750 milhões.

A primeira declaração por país é comunicada relativamente ao exercício fiscal do grupo de empresas multinacionais com início em 1 de janeiro de 2016 ou após esta data, sendo efetuada no prazo de 18 meses a contar do último dia desse exercício fiscal<sup>172</sup>.

Observada em panorâmica, a DAC4 pretende dotar as administrações fiscais de informações completas e relevantes sobre os grupos de empresas multinacionais para que estas possam

<sup>168</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *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*, (COM(2016) 25, final, 2016/0010(CNS), Bruxelas, 28/1/2016.

<sup>169</sup> Artigo 8.º -AA, n.º 3, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2016/881.

<sup>170</sup> Artigo 8.º -AA, n.º 1, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2016/881.

<sup>171</sup> Vide o elenco do artigo 8.º -AA, n.º 3, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2016/881.

<sup>172</sup> Artigo 8.º -AA, n.º 4, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2016/881.

reagir às práticas fiscais prejudiciais através de alterações da legislação ou da realização de avaliações de risco e auditorias fiscais adequadas. Deste modo, as administrações fiscais passam a dispor de mecanismos mais eficazes para verificar se empresas recorrem a práticas que tenham por efeito transferir artificialmente montantes substanciais de rendimento para zonas de fiscalidade favorável<sup>173</sup>. Um escrutínio público mais rigoroso promove um maior conhecimento acerca das práticas fiscais das empresas, o que contribui para uma maior transparência fiscal internacional.

A respeito das garantias dos contribuintes, não obstante a aplicação das regras gerais previstas na Diretiva 2011/16/UE<sup>174</sup>, a DAC4 reforça a não divulgação de segredos comerciais, industriais ou profissionais, de processos comerciais, ou de informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública<sup>175</sup>, bem como a proteção dos direitos fundamentais em observância dos princípios reconhecidos, nomeadamente, na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia<sup>176</sup>.

O regime decorrente da Ação 13 do BEPS foi introduzido no ordenamento jurídico português pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que aditou o artigo 121.º-A ao Código do IRC, posteriormente alterado pela Lei n.º 98/2017, que transpôs a DAC4.

### 3.5. DAC6 – troca de informações sobre esquemas de planeamento fiscal agressivo

A Diretiva (UE) 2018/822 foi aprovada em resultado da proposta da Comissão Europeia de 26 de junho de 2016 e pretendia impor a comunicação obrigatória, pelos intermediários financeiros, de mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivo<sup>177</sup>.

Esta proposta surge cerca de um ano depois da publicação do Relatório final da Ação 12 do BEPS<sup>178</sup> e poucos meses após as recentes revelações trazidas a lume pelos meios de comunicação sobre os “*Panama Papers*”, que revelaram o modo como os intermediários ajudaram, ativamente, os seus clientes a utilizar mecanismos de planeamento fiscal agressivo com vista à redução da carga fiscal e à dissimulação de dinheiro em paraísos fiscais. Conforme refere a Proposta da Comissão Europeia, embora algumas operações e estruturas empresariais complexas possam ter finalidades perfeitamente legítimas, é também evidente que algumas estruturas *offshore* são ilegítimas e ilegais em determinados casos, por exemplo, quando pretendem ocultar a identidade dos beneficiários efetivos e o seu património, com o propósito

<sup>173</sup> Considerando 3 da Diretiva (UE) 2016/881.

<sup>174</sup> Em especial o seu artigo 16.º.

<sup>175</sup> Considerando 22 da Diretiva (UE) 2016/881.

<sup>176</sup> Vide considerando 23 da Diretiva (UE) 2016/881. Sobre este Relatório, OECD/G20, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015.

<sup>177</sup> Vide, COMISSÃO EUROPEIA, *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*, (COM(2017) 335 final, 2017/0138(CNS), {SWD(2017) 236 final, {SWD(2017) 237 final, Bruxelas, 21-6-2017.

<sup>178</sup> O relatório final sobre a Ação 12 foi publicado no âmbito do conjunto de ações BEPS em outubro de 2015. As medidas contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros, recomendadas pela OCDE, foram aprovadas pelo G20, tendo a maioria dos Estados-Membros da UE assumido o compromisso de as aplicar, na sua qualidade de membros da OCDE. Vide sobre este tema a Parte III, Capítulo V, Secção 2.2.

de obtenção de uma tributação reduzida ou nula e/ou o branqueamento do produto de atividades criminosas<sup>179</sup>.

Esta proposta surge ainda na sequência da Comunicação da Comissão Europeia, de julho de 2016, sobre novas medidas destinadas a reforçar a transparência e a luta contra a evasão e a elisão fiscais, da qual é exemplo a sua medida n.º 5 destinada ao reforço da supervisão dos facilitadores e dos promotores do planeamento fiscal agressivo<sup>180</sup>.

Neste contexto, em 25 de maio de 2018, foi aprovada a DAC6, a sexta alteração à Diretiva 2011/16/UE, no sentido de integrar, nos tipos de informação a trocar entre Estados-Membros, os mecanismos transfronteiriços<sup>181</sup> de planeamento fiscal potencialmente agressivo (na prática, através da apresentação dos mecanismos comunicados a um diretório central a que todos os Estados-Membros têm acesso). Uma das grandes potencialidades da comunicação automática destes mecanismos é o seu efeito dissuasor, pois se as autoridades fiscais receberem as informações pertinentes numa fase anterior à sua efetiva utilização, os seus efeitos negativos não se repercutem.

Considerando que os mecanismos de planeamento fiscal agressivo vão evoluindo ao longo dos anos, ficando mais complexos, sendo objeto de constantes alterações e ajustamentos em reação às contramedidas adotadas pelas autoridades fiscais, a DAC6 não define o que se entende por mecanismo de planeamento fiscal potencialmente agressivo. Recorre sim à identificação de uma listagem de características-chave<sup>182</sup> que refletem os aspetos e elementos de operações com indícios de evasão fiscal ou de práticas fiscais abusivas.

<sup>179</sup> Nomeadamente, através da criação de empresas em paraísos fiscais ou jurisdições com regimes de segredo bancário, sendo, para o efeito, nomeados administradores e mandatários para esconder a identidade dos verdadeiros beneficiários efetivos dessas empresas.

<sup>180</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação sobre medidas futuras destinadas a reforçar a transparência e a combater a elisão e a evasão fiscais*, Estrasburgo, (COM(2016) 451 final), 5/7/2016.

Importa referir que, já em maio de 2016, o Conselho Europeu convidou a Comissão a estudar eventuais iniciativas legislativas sobre regras de comunicação obrigatórias inspiradas na Ação 12 do projeto BEPS da OCDE.

<sup>181</sup> Por mecanismo transfronteiriço entende-se um mecanismo relativo a mais do que um Estado-Membro ou a um Estado-Membro e a um país terceiro, se se verificar pelo menos uma das seguintes condições:

- (i) Nem todos os participantes no mecanismo são, para efeitos fiscais, residentes na mesma jurisdição,
- (ii) Um ou mais dos participantes no mecanismo é, para efeitos fiscais, simultaneamente residente em mais do que uma jurisdição,
- (iii) Um ou mais dos participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição através de um estabelecimento estável situado nessa jurisdição e o mecanismo constitui uma parte ou a totalidade da atividade desse estabelecimento estável,
- (iv) Um ou mais dos participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição sem ser residente para efeitos fiscais nessa jurisdição nem criar um estabelecimento estável situado nessa jurisdição, e
- (v) Esse mecanismo tem um possível impacto na troca automática de informações ou na identificação do beneficiário efetivo. Artigo 3.º, n.º 18, da Diretiva 2011/16/UE, com as alterações da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>182</sup> Agrupados por características-chave genéricas relacionadas o teste do benefício principal e características-chave específicas relacionadas com os seguintes testes:

- (i) Do benefício principal,
- (ii) Das operações transfronteiriças,
- (iii) Da troca automática de informações e beneficiários efetivos, e
- (iv) Dos preços de transferência.

O teste do benefício principal é satisfeito se for possível determinar que a obtenção de uma vantagem fiscal é 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. *Vide* Anexo IV à Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2018/822.



Das características-chave destacamos aquela que se articula com a DAC2 e com a Norma comum da OCDE para a comunicação de contas financeiras e que demonstra de um modo muito claro o *puzzle* em que encaixam todas as medidas de transparência fiscal. Esta característica-chave determina que poderá qualificar-se como mecanismo de planeamento fiscal agressivo sujeito a comunicação no âmbito da DAC6 um mecanismo que possa ter o efeito de contornar a obrigação de apresentação de informações estabelecida em atos jurídicos que dão execução à legislação da UE ou em qualquer acordo equivalente sobre a troca automática de informações relativas a contas financeiras (DAC2), incluindo acordos com países terceiros, ou que tire proveito da ausência de legislação ou de acordos na matéria. Esses mecanismos incluem, por exemplo:

- (i) O recurso a uma conta, produto ou investimento que não seja, ou pretenda não ser, uma conta financeira, mas que tenha características substancialmente semelhantes às de uma conta financeira;
- (ii) A transferência de contas financeiras ou ativos financeiros para jurisdições que não estejam sujeitas à troca automática de informações relativas a contas financeiras com o Estado de residência do contribuinte relevante, bem como a utilização dessas jurisdições;
- (iii) A reclassificação de rendimentos e de capital em produtos ou pagamentos que não sejam objeto da troca automática de informações relativas a contas financeiras;
- (iv) A transferência ou conversão de uma instituição financeira ou de uma conta financeira, ou dos ativos aí contidos, para instituição financeira ou conta financeira, ou ativos, não sujeitos à obrigação de comunicação de informações ao abrigo da DAC2 e a reclassificação de rendimentos e de capital em produtos ou pagamentos que não sejam objeto da troca automática de informações relativas a contas financeiras. Também constitui característica chave, por exemplo;
- (v) O recurso a entidades jurídicas, mecanismos ou estruturas que eliminem ou pretendam eliminar a comunicação da identidade de um ou mais titulares de contas ou pessoas que exercem o controlo, de acordo com a troca automática de informações relativas a contas financeiras;
- (vi) A utilização de mecanismos que defraudem os procedimentos de diligência devida utilizados por instituições financeiras, ou que explorem lacunas nos mesmos, para

---

Importa referir que, dado que a estrutura e características dos mecanismos de planeamento fiscal evoluem constantemente, os Estados-Membros e a Comissão avaliam, dois em dois anos, a partir de 1 de julho de 2020, a pertinência do Anexo IV e a Comissão apresenta um relatório ao Conselho. Esse relatório é acompanhado, se for caso disso, por uma proposta legislativa (Artigo 27.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16/UE, com as alterações da Diretiva (UE) 2018/822). Constitui ainda mecanismo de controlo dos riscos associados à desatualização da listagem de características-chave a apresentação, pela Comissão, ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de um relatório sobre a aplicação da diretiva, de cinco em cinco anos (Artigo 27.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16/UE, com as alterações da Diretiva (UE) 2018/822).

cumprirem as suas obrigações de apresentação de informações relativas a contas financeiras, incluindo a utilização de jurisdições com regimes inadequados ou insuficientes para garantir a aplicação da legislação contra o branqueamento de capitais, ou de jurisdições com exigências de transparência insuficientes relativamente a pessoas coletivas ou outras estruturas legais<sup>183</sup>.

A definição desta característica-chave permite, assim, que informações não abrangidas pelo âmbito de aplicação da DAC2 possam ser obtidas através da DAC6.

Para atingir o objetivo de comunicação destes esquemas a nível europeu, a DAC6 obriga os Estados-Membros a adotarem medidas que imponham aos intermediários a obrigação de comunicarem os mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivo às respetivas autoridades fiscais, para que estas possam enviar às congéneres de outros Estados-Membros<sup>184</sup>. A obrigação de comunicação pode não ser aplicável a um intermediário devido ao segredo profissional ou pelo simples facto de o intermediário não estar presente no território da União. Pode igualmente verificar-se o caso de não existir qualquer intermediário, por ser o próprio contribuinte a conceber e aplicar um mecanismo. Nessas circunstâncias, a obrigação de comunicação é transferida para os sujeitos passivos que utilizem o mecanismo.

A DAC6 assume um papel muito importante para a prevenção do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo, especialmente em matéria de identificação de beneficiários efetivos, pois, nos termos deste instrumento, constitui característica-chave de um esquema de planeamento fiscal agressivo um mecanismo que envolva uma cadeia opaca de propriedade legal ou de beneficiários efetivos, recorrendo a pessoas, mecanismos ou estruturas legais que:

- (i) Não prosseguem uma atividade económica substancial apoiada por pessoas, equipamentos, ativos e instalações adequados;
- (ii) Que sejam constituídas, geridas, residentes, controladas ou estabelecidas em qualquer jurisdição que não a jurisdição de residência de um ou mais dos

<sup>183</sup> Vide Anexo IV à Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2018/822. O catálogo de características-chave específicas relativas à troca automática de informações constante da DAC6 é mais abrangente do que aquele que constava da respetiva proposta. De acordo com esta última, apenas se encontravam abrangidos os seguintes mecanismos:

(i) A utilização de jurisdições que não estejam vinculadas à legislação da União ou a acordos sobre a troca automática de informações,  
(ii) A reclassificação dos tipos de rendimentos em categorias que não sejam objeto da troca automática de informações,  
(iii) A utilização de entidades e estruturas jurídicas que não estejam vinculadas à legislação da União ou a acordos sobre a troca automática de informações, e  
(iv) Utilização de jurisdições com inadequados ou insuficientes regimes de controlo do cumprimento da legislação antibranqueamento de capitais. Incluem-se os casos em que não existem regras para identificar os beneficiários efetivos de entidades jurídicas, incluindo trusts, fundações e entidades com objeto específico ou em que se recorre a testas de ferro ou a procurações para dissimular a identidade do beneficiário efetivo (COMISSÃO EUROPEIA, Anexo da 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, (COM(2017) 335 final, 2017/0138(CNS), {SWD(2017) 236 final, {SWD(2017) 237 final, Bruxelas, 21-6-2017).

<sup>184</sup> Artigo 8.º -AB, n.º 1, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2018/822.

beneficiários efetivos dos ativos detidos por essas pessoas, mecanismos ou estruturas legais;

- (iii) Em que seja impossível identificar os beneficiários efetivos dessas pessoas, mecanismos ou estruturas legais, conforme definidos na 4AMLD<sup>185</sup>.

Do mesmo modo que a troca de informações no contexto de decisões fiscais prévias transfronteiriças e de acordos prévios sobre preços de transferência, a troca automática obrigatória de informações sobre mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços potencialmente agressivos ocorre entre todos os Estados-Membros da UE e não apenas entre os Estados envolvidos, o que se compreende face aos objetivos que a DAC6 pretende atingir e à relevância que o conhecimento sobre o modo como estes esquemas se encontram estruturados pode assumir para todos os Estados, e não apenas para aqueles em que os esquemas (empresas, beneficiários, intervenientes e intermediários financeiros) tenham presença.

Esta é uma das grandes diferenças entre a iniciativa de combate ao planeamento fiscal agressivo da UE e a da OCDE/G20, no âmbito da Ação 12 do BEPS<sup>186</sup>. Nesta última iniciativa, na qual não é definida norma mínima a respeitar, os Estados-Membros da OCDE utilizam a troca espontânea para comunicar informações sobre mecanismos de planeamento fiscal e não a troca automática.

Uma outra diferença, comum a todas as medidas da UE que refletem as ações do BEPS em matéria de troca de informações, é o facto de a comunicação sobre esquemas de planeamento fiscal agressivo fazer parte de um movimento coordenado entre Estados-Membros. A falta de coordenação – alinhamento – das medidas nacionais destinadas a combater as práticas fiscais abusivas pode dificultar a eficácia e controlo por parte dos Estados, criando novos encargos para os contribuintes e novas lacunas passíveis de serem exploradas.

No que respeita ao prazo de comunicação e troca automática no âmbito da DAC6, os intermediários devem proceder à comunicação dos esquemas de planeamento fiscal no prazo de 30 dias a contar:

- (i) Do dia seguinte àquele em que é disponibilizado para ser aplicado,
- (ii) Do dia seguinte àquele em que está pronto para ser aplicado, ou
- (iii) Do momento em que tenha sido realizado o primeiro passo para a sua aplicação, consoante o que acontecer primeiro<sup>187</sup>.

<sup>185</sup> Vide Anexo IV à Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>186</sup> O relatório final sobre a Ação 12 foi publicado no âmbito do conjunto de ações BEPS em outubro de 2015. As medidas contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros, recomendadas pela OCDE, foram aprovadas pelo G20, tendo a maioria dos Estados-Membros da UE assumido o compromisso de as aplicar, na sua qualidade de membros da OCDE.

<sup>187</sup> Artigo 8.º -AB, n.º 1, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2018/822. Este prazo diverge daquele que foi inicialmente proposto pela Comissão (4 dias, em vez de 30 dias). Vide COMISSÃO EUROPEIA, *Proposta de*

A subsequente troca automática de informações entre autoridades fiscais tem lugar no prazo de um mês a contar da data de fim do trimestre em que as informações foram apresentadas. As primeiras informações são comunicadas até 31 de outubro de 2020<sup>188</sup>.

Para conferir um maior grau de eficácia às disposições da DAC6, esta diretiva determina que os Estados-Membros devem estabelecer sanções efetivas, proporcionadas e dissuasivas aplicáveis em caso de violação das regras nacionais que a transpõem<sup>189</sup>.

Portugal, tal como a grande maioria dos Estados-Membros, ainda não transpôs a DAC6 para as ordens jurídicas nacionais. Em 28 de maio foi divulgada e discutida uma proposta de lei para transposição, em Portugal, desta Diretiva. Entre muitos dos seus aspetos inovadores, encontra-se a aplicação das suas regras sobre identificação e comunicação de mecanismos transfronteiriços também a mecanismos nacionais, com a consequente revogação do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

#### 4. Breves considerações sobre o princípio da confidencialidade

A confidencialidade configura uma condição necessária à troca automática de informações fiscais e a principal garantia dos contribuintes<sup>190</sup>. A problemática da divulgação das informações fiscais e a tensão face aos direitos dos cidadãos, designadamente o direito à privacidade (compreendendo o direito à confidencialidade), têm sido largamente debatidas.

As situações que envolvem o intercâmbio transfronteiriço de dados pessoais implicam um aumento na escala do tratamento de dados por parte das diferentes jurisdições envolvidas o que acarreta, necessariamente, mais riscos para os direitos e os interesses das pessoas singulares envolvidas, na medida em que – sistematicamente – as mesmas informações são tratadas em mais do que uma jurisdição. Além disso, gera insegurança jurídica para as pessoas a quem essas informações dizem respeito por estarem envolvidos intervenientes de todo o mundo e por serem aplicáveis as legislações domésticas dessas jurisdições<sup>191</sup>.

A capacidade de proteção da confidencialidade das informações fiscais é resultado da “cultura de atenção”<sup>192</sup> no seio das autoridades fiscais, englobando um conjunto de sistemas, procedimentos e processos para garantir o cumprimento de regras sobre confidencialidade. Estes processos e práticas devem melhorar à medida que se verifica uma sofisticação das

---

*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, (COM(2017) 335 final, 2017/0138(CNS), {SWD(2017) 236 final, {SWD(2017) 237 final, Bruxelas, 21-6-2017.*

<sup>188</sup> Artigo 8.º -AB, n.º 18 da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2018/822 e artigo 2.º, n.º 1, segundo parágrafo da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>189</sup> Artigo 25.º -A da Diretiva 2011/16/UE, alterado pela Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>190</sup> MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional*, in Colóquio A Internacionalização da Economia e Fiscalidade, DGSI, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1993, p. 351.

<sup>191</sup> AUTORIDADE EUROPEIA PARA A PROTECÇÃO DE DADOS, *Parecer da Autoridade Europeia para a Protecção de Dados sobre a proposta de directiva do Conselho relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade*, (2010/C 101/01), 20 de abril de 2010.

<sup>192</sup> OECD, *Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, Paris, 2012, p. 6.

administrações fiscais (por exemplo, através da implementação de sistemas de informação mais robustos, com maior capacidade e funcionalidades).

Embora o amplo acesso a informações de contribuintes seja questionável à luz das garantias de confidencialidade e privacidade, é indiscutível que os contribuintes, enquanto cidadãos, sujeitos à jurisdição dos respetivos Estados, não têm um direito absoluto de segredo. Na verdade, sob autorização judicial, os dados pessoais podem ser obtidos pelas administrações fiscais dos Estados. Tal decorre da própria noção de soberania, refletida no exercício das competências do Estado e justifica o acesso aos dados pessoais dos seus cidadãos. Sempre que um Estado, por razões políticas, de qualquer natureza, adere a um tratado que consagra a troca de informações fiscais, cede a privacidade dos seus cidadãos a outro Estado contratante. Se a divulgação de dados sobre os contribuintes às próprias administrações fiscais é questionável em si mesma, a possibilidade de prestar essas informações a administrações fiscais de outros Estados afigura-se mais grave, uma vez que, para além de segredo e confidencialidade, podem estar em causa questões de soberania<sup>193</sup>.

O direito à confidencialidade vem expressamente consagrado nos instrumentos de direito europeu e internacionais<sup>194</sup>, inclusive naqueles que constituem a base legal para a troca de informações (secção 5 do MCAA do CRS, artigo 5.º do MCAA do CbCR e artigo 3.º, n.º 7, do acordo FATCA modelo 1 – *Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC, November 30, 2014*, artigo 16.º, n.º 1, 1.º parágrafo, *in fine*, 2.º e 3.º parágrafo, da Diretiva 2011/16/UE, artigo 8.º, n.º 2, do MATIF, no artigo 22.º, n.º 2, da Convenção sobre Assistência Mútua e no artigo 26.º, n.º 2, da CMOCDE).

A divulgação de informações entre Estados implica que as informações transmitidas sejam tratadas de forma confidencial. De acordo com o artigo 26.º, n.º 2, da CMOCDE, o artigo 8.º do MATIF, o artigo 16.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16/UE e o artigo 22.º da Convenção sobre Assistência Mútua, o procedimento de assistência mútua só é admissível entre duas jurisdições se cada uma das administrações fiscais tiver garantias que a outra considerará, como confidenciais, as informações que tiver obtido em virtude da respetiva cooperação.

De acordo com a CMOCDE «*Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such*

<sup>193</sup> LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI, *Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System*, British Tax Review, 5, 2013, pp. 673.

<sup>194</sup> Vide OECD, *Committee of Fiscal Affairs, Working Party Number 8, Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*.

*other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use»<sup>195</sup>.*

Como se observa, o princípio da confidencialidade consagra duas importantes garantias. A primeira, que as informações comunicadas sejam mantidas secretas pelo Estado que as obtém do mesmo modo que as informações obtidas em harmonia com a legislação interna desse Estado, incluindo a aplicação das sanções administrativas e fiscais em caso de violação do sigilo fiscal (princípio da igualdade de tratamento). A segunda garantia, que essas informações apenas sejam divulgadas às pessoas e às autoridades encarregadas do lançamento, da cobrança e da execução de impostos relativamente aos quais a troca é autorizada (o que pode incluir não só o contribuinte, como também representantes e testemunhas). As informações podem ser também divulgadas aos organismos de controlo, designadamente autoridades fiscais e autoridades judiciais, especialmente para questões de extrema relevância como a prevenção do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo<sup>196</sup>.

Quanto à primeira garantia, importa realçar que a remissão para o nível de proteção interna é comum ao texto do artigo 26.º da CMOCDE, ao do artigo 22.º da Convenção sobre Assistência Mútua e ao do artigo 16.º, n.º 1, da Diretiva 2011/16/UE. No entanto, do princípio da confidencialidade – conforme previsto nos instrumentos anteriormente referidos – não resulta expressamente estabelecido um critério regulador do segredo fiscal, remetendo-se, apenas, para uma proteção igual àquela que é conferida às informações recebidas internamente.

Esta garantia não concede a proteção necessária ao contribuinte, pois referindo-se ao direito interno, assegura apenas a não discriminação (ou princípio da equivalência), i.e., que o Estado contratante deve tratar a informação obtida de um outro Estado da mesma maneira que trata a informação que recolhe internamente. Sabendo que o princípio da equivalência implica que diferentes regras procedimentais e que diferentes níveis de proteção sejam aplicáveis nos diversos Estados (dentro dos limites da CMOCDE, da Convenção sobre Assistência Mútua e da Diretiva 2011/16/UE<sup>197</sup>), as normas sobre confidencialidade do Estado que recebe as

<sup>195</sup> Artigo 26.º, n.º 2, da CMOCDE, com as alterações introduzidas em 2012. Este preceito sofreu alterações significativas em 1977. Na versão inicial de 1936, as disposições sobre confidencialidade vinham referidas no artigo 26.º, n.º 1, no qual se lia «*Any information so exchanged shall be treated as secret and shall not be disclosed to any persons or authorities other than those concerned with the assessment or collection of the taxes which are the subject of the Convention*». Em 1977, o artigo foi novamente reformulado, dispondo que «*Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) involved in the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions*». Em 2005 esta regra foi incorporada num novo número (2) do artigo 26.º da CMOCDE. Observando a versão de 1977 é possível concluir que:

- i) Do dever de confidencialidade passou a constar que as informações obtidas serão consideradas concretas do mesmo modo que as recebidas na legislação nacional,
- ii) O circuito das pessoas a quem as informações podem ser comunicadas foi alargado,
- iii) Bem como os fins a que a informação se destina (possibilidade de utilização em audiência públicas e tribunais ou de sentença judicial).

<sup>196</sup> Para um maior detalhe, vide os Comentários ao n.º 2 do artigo 26.º da CMOCDE e ao número 1 e 2 do artigo 22.º da Convenção sobre assistência mútua.

<sup>197</sup> Sobre esta questão vide ANA PAULA DOURADO, *Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies*, EUI Working Paper RSCAS, p. 15.



informações podem ser diferentes das estabelecidas no Estado que precede ao seu envio, o que poderá resultar numa redução da proteção do contribuinte<sup>198</sup>. Apenas quando o Estado que recebe as informações não cumpra os *standards* de confidencialidade do Estado que as envia é que posteriores trocas de informações podem ser recusadas ou impostas outras sanções.

Não obstante a OCDE entender que este problema é ultrapassável na medida em que as disposições de confidencialidade já especificam as pessoas a quem a informação pode ser disponibilizada, bem como os fins para os quais pode ser utilizada (princípio da especialidade)<sup>199</sup>, afigura-se pertinente uma outra solução, a de criar uma regra autónoma e detalhada de confidencialidade<sup>200</sup>.

Diferentemente das normas anteriormente em análise (artigos 26.º, n.º 2, da CMOCDE, 16.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16/UE e o artigo 22.º da Convenção sobre Assistência Mútua), o artigo 8.º, n.º 1, do MATIF dispõe que «*Any information received by a Contracting Party under this Agreement shall be treated as confidential and may be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) (...)*». Verifica-se, nesta disposição, que a cláusula de confidencialidade confere uma proteção absoluta, que pode ir além das regras aplicáveis internamente pelo Estado que recebe as informações. Assim, por exemplo, no ATI entre Portugal e Jersey<sup>201</sup> e entre Portugal e Andorra<sup>202</sup> vem expressamente referido que «*As Partes asseguram a protecção dos dados pessoais a um nível equivalente ao da Directiva n.º 95/46/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de outubro, e obrigam -se a respeitar os princípios contidos na Resolução n.º 45/95, de 14 de Dezembro de 1990, da Assembleia Geral das Nações Unidas*»<sup>203</sup>.

Contudo, também esta disposição parece insuficiente do ponto de vista da proteção dos direitos dos contribuintes, visto não se encontrarem definidos os casos em que a violação da confidencialidade pode ocorrer e quais os requisitos necessários para manter um nível de segredo suficiente para cumprimento da regra de confidencialidade do MATIF<sup>204</sup>.

## 5. Breves considerações sobre os direitos de participação do contribuinte

No que respeita aos direitos de participação, é possível constatar que não têm previsão nem no instrumento da UE relativo à assistência mútua (Diretiva 2011/16/EU), nem nos restantes instrumentos internacionais que constituem a base legal para a troca de informações (as CDT,

<sup>198</sup> VIKTORIA WÖHRER, *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, Vol. 10 (WU Series), IBFD, 2018, p. 185.

<sup>199</sup> OECD, *Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, Paris, 2012, p. 10.

<sup>200</sup> XAVIER OBERSON, *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*, Edward Elgar Publishing, 2015, p. 219.

<sup>201</sup> Aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 41/2011, publicada em 17 de março de 2011.

<sup>202</sup> Aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 27/2011, publicada em 25 de fevereiro de 2011.

<sup>203</sup> Artigo 8.º, n.º 6, do ATI entre Portugal e Jersey e artigo 8.º, n.º 5, do ATI entre Portugal e Andorra.

<sup>204</sup> Neste sentido, OBERSON XAVIER, *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*, Edward Elgar Publishing, 2015, p. 220 e VIKTORIA WÖHRER, *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, Vol. 10 (WU Series), IBFD, 2018, p. 186.

os ATI e a Convenção sobre Assistência Mútua). O foco tem sido garantir uma rápida e eficiente troca de informações em vez de assegurar a posição do contribuinte no processo de troca de informações<sup>205</sup>.

Apesar de estes instrumentos regularem os direitos e os deveres das autoridades fiscais dos Estados e consagrarem o direito de estes se recusarem a fornecer informações em determinadas circunstâncias, esta garantia diz apenas respeito à relação horizontal entre autoridades fiscais<sup>206</sup>. A relação entre as autoridades fiscais e os contribuintes é, geralmente, assegurada por mecanismos e procedimentos de direito interno, sendo a definição do estatuto legal dos contribuintes efetuada pelas leis internas de cada Estado. Deste modo, a consagração destes direitos varia de acordo com o princípio da autonomia processual de cada Estado.

A Diretiva 2011/16/UE e a Convenção sobre Assistência Mútua consagram a possibilidade de os Estados envolvidos informarem os contribuintes antes de procederem à troca de informações com outros Estados. Esta última refere que «*Any Party may, by a declaration addressed to one of the Depositaries, indicate that, according to its internal legislation, its authorities may inform its resident or national before transmitting information concerning him, in conformity with Articles 5 and 7*».

No Comentário n.º 180 ao artigo 21.º, n.º 1, da Convenção, vem reforçada a importância do direito de notificação, reconhecendo-se que os procedimentos de notificação podem constituir um aspeto importante dos direitos previstos nas legislações nacionais e que contribuem para prevenir erros (por exemplo, em casos de confusão de identidade) e facilitar a assistência (permitindo que os contribuintes notificados cooperem voluntariamente com a administração fiscal do Estado requerente). No entanto, nos termos desse Comentário, também é referido que se espera que os procedimentos de notificação, tendo em atenção as circunstâncias específicas do pedido, não sejam aplicados de maneira a prejudicar o objeto e a finalidade da Convenção e a causar entraves aos esforços do Estado requerente. De modo semelhante, os Comentários ao artigo 26.º da CMOCD referem o procedimento de notificação do contribuinte como uma forma de proteção dos direitos dos contribuintes<sup>207</sup>.

No processo de troca de informações entre Estados-Membros da UE, uma vez que os Estados têm de aplicar normas da Diretiva 2011/16/UE para efetivar a troca de informações fiscais, esses Estados encontram-se vinculados não apenas às regras dos seus ordenamentos jurídicos nacionais, como também à observância das exigências decorrentes do direito da UE. Neste caso, o contribuinte visado por um procedimento de troca de informações pode invocar o direito da UE para a proteção dos seus direitos e garantias – ainda que do mesmo não decorram normas específicas de proteção dos contribuintes num procedimento de troca de informações.

<sup>205</sup> VIKTORIA WÖHRER, *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, Vol. 10 (WU Series), IBFD, 2018, p. 186.

<sup>206</sup> A respeito da aplicação da Diretiva 2011/16/UE nesta matéria vide as decisões do TJUE, C-276/12, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, de 22 de outubro de 2013, parágrafo n.º 36; C-101/05, *Skatteverket vs A.*, de 18 de dezembro de 2007, parágrafo n.º 61 e C-184/05, *Twoh International BV v. Staatssecretaris van Financiën*, de 27 de setembro de 2007, parágrafo n.º 37.

<sup>207</sup> CMOCD, Comentário ao artigo 26, parágrafo 14.1.

O TJUE pronunciou-se sobre a questão específica dos direitos processuais dos contribuintes no contexto da cooperação transfronteiriça entre autoridades fiscais dos Estados-Membros no acórdão *Sabou*<sup>208</sup> que, de forma sumária, respeitava à invocação, por parte do contribuinte, do direito a ser informado previamente à realização de um pedido de informação. Nesta situação, o contribuinte pretendia acesso ao pedido de troca de informações para poder formular as suas próprias questões e reagir ao mesmo. O TJUE foi questionado pelo Supremo Tribunal Administrativo da República Checa sobre se decorria, do direito da UE, o direito de um contribuinte ser informado de uma decisão das autoridades fiscais em formularem um pedido de informação em conformidade com a Diretiva 77/799/CEE<sup>209</sup> e, no caso de esse direito não decorrer do direito da UE, questionava se o direito nacional podia conceder a um contribuinte direitos semelhantes. Questionava também se a Diretiva 77/799/CEE deveria ser interpretada no sentido de, por um lado, o contribuinte poder contestar a informação que lhe dizia respeito (transmitida à autoridade tributária do Estado-Membro requerente) e, por outro, se a autoridade tributária do Estado-Membro a quem foi feito o pedido, quando transmitiu a informação recolhida, seria obrigada a mencionar as fontes de informação e as formas de obtenção dessa informação.

Em resposta, o TJUE determinou que o direito da UE não confere ao contribuinte de um Estado-Membro nem o direito de ser informado do pedido de assistência desse Estado dirigido a outro Estado-Membro, nem o direito de participar na redação do pedido dirigido ao Estado-Membro a que foi feito o pedido<sup>210</sup>. Afirma também que a Diretiva não trata do direito do contribuinte em contestar a exatidão da informação transmitida e que a mesma não impõe nenhuma exigência particular quanto ao conteúdo da informação, competindo a fixação de regras a este respeito exclusivamente aos direitos nacionais. Desta forma, o contribuinte pode contestar a informação que lhe diz respeito, transmitida à autoridade tributária do Estado-Membro requerente, de acordo com as regras e os procedimentos aplicáveis internamente no Estado-Membro em causa<sup>211</sup>.

Do exposto resulta que a proteção dos direitos de participação dos contribuintes num processo de troca de informações não só não tem cabimento em nenhum instrumento da UE, como, na interpretação do TJUE sobre a amplitude dos direitos de participação, se remete para as legislações nacionais dos Estados-Membros esse nível de proteção.

Importa realçar que já resulta da jurisprudência do TJUE, designadamente no caso *Sopropé*<sup>212</sup>, que o respeito dos direitos de defesa constitui um princípio geral do direito da UE aplicável sempre que a administração fiscal se proponha adotar, relativamente a uma pessoa, um ato lesivo dos seus interesses<sup>213</sup>. Por força deste princípio, os destinatários de decisões que afetam de modo sensível os seus interesses devem ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a administração tenciona tomar a

<sup>208</sup> TJUE, C-276/12, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, de 22 de outubro de 2013.

<sup>209</sup> Em vigor à data dos factos.

<sup>210</sup> TJUE, C-276/12, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, de 22 de outubro de 2013, parágrafo 46.

<sup>211</sup> TJUE, C-276/12, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, de 22 de outubro de 2013, parágrafos 49 e 50.

<sup>212</sup> TJUE, C-349/07, *Sopropé – Organizações de Calçado Lda contra a Fazenda*, 18 de dezembro de 2008.

<sup>213</sup> *Idem*, parágrafo 36.

sua decisão<sup>214</sup>. Esta obrigação incumbe às administrações fiscais dos Estados-Membros sempre que estas tomem decisões que entrem no campo de aplicação do direito da UE, mesmo que a legislação europeia aplicável não preveja expressamente determinada formalidade relativa ao direito de defesa<sup>215</sup>.

Os direitos de participação têm vindo a ser reduzidos por parte das legislações nacionais, em especial dos Estados-Membros da União Europeia. Na sequência dos primeiros *peer review* realizados pelo Fórum Global no âmbito da troca de informações, um conjunto significativo de Estados, nomeadamente, Áustria, Holanda, Liechtenstein, Portugal, Suíça e Uruguai, efetuaram alterações legislativas de modo a eliminar alguns direitos e garantias dos contribuintes no procedimento de troca de informações. Estes direitos diziam não apenas respeito à notificação do contribuinte, mas também ao direito de recurso das decisões relacionadas com pedidos de informação internacionais. Estas alterações foram motivadas em grande medida pela pressão exercida pelo Fórum Global e pelo receio, por parte dos Estados, em obterem classificações baixas quanto ao nível de cumprimento do *standard* internacional<sup>216</sup>.

No *peer review* de Portugal, publicado em 2013, referente ao enquadramento legal e regulatório do *standard* para a transparência e troca de informações, podia ler-se, no quadro das deficiências, que «*No exception is provided under Portuguese laws (i.e. Articles 63(7) and 63B(5) of the LGT) to waive or suspend the statutory obligation of the Director-General of Tax and Customs Authority to give prior notification to a family member or a person(s) otherwise related to a taxpayer when banking information of such person is requested*». Em consequência, foi emitida a seguinte recomendação: «*Portugal should ensure that its laws allow for exceptions to the prior notification rules under Articles 63(7) and 63B(5) of the LGT, especially in cases where the information request is of a very urgent nature or the notification*

<sup>214</sup> Vide, designadamente, TJUE, T-450/93, *Lisrestal – Organização Gestão de Restaurantes Colectivos, Lda. contra Comissão das Comunidades Europeias*, 6 de dezembro de 1994, parágrafo 37.

<sup>215</sup> TJUE, T-450/93, *Lisrestal – Organização Gestão de Restaurantes Colectivos, Lda.. contra Comissão das Comunidades Europeias*, 6 de dezembro de 1994, parágrafo 38.

É relevante referir o entendimento do TJUE no Acórdão com o processo C-267/09 de 5 de maio de 2011, *Comissão Europeia v. República Portuguesa*, que versa sobre a obrigação constante da legislação portuguesa de designação um representante fiscal em relação a não residentes. O TJUE começa por reconhecer que o representante fiscal tem a importante função de garantir a eficácia no controlo fiscal e o combate à evasão fiscal no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, considerando que se verifica uma razão de interesse geral, suscetível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades garantidas pelo Direito Comunitário. No entanto, entende que, tratando-se de uma justificação baseada no controlo fiscal e no combate à evasão fiscal só é suscetível de justificar o desvio aos princípios comunitários se visar esquemas puramente artificiais cujo objetivo consista em contornar a legislação nacional. Considerou, assim, o TJUE que a obrigação de nomeação de um representante fiscal tem como consequência a restrição da liberdade de circulação de capitais, por implicar, em primeiro lugar, uma obrigação de os contribuintes não residentes efetuarem diligências especiais para efeitos de entrada no mercado português, e em segundo lugar, também, a obrigação de suportar o custo da remuneração do representante, o que se afigura passível de dissuadir investimentos de capital em Portugal, em particular os investimentos imobiliários. Finalmente, o TJUE considera que a eficácia do controlo fiscal e o combate à evasão fiscal poderão ser assegurados por outros mecanismos, tais como os procedimentos de assistência mútua, concluindo que a obrigação de designar um representante ultrapassa o necessário para atingir o objetivo de combate à evasão fiscal e viola a liberdade de circulação de capitais. A legislação portuguesa foi alterada na sequência deste Acórdão (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro).

<sup>216</sup> Philip Baker e Pasquale Pistone criticam este comportamento, referindo que «*find it wholly inappropriate that existing and apparently effective protections for taxpayers' rights should be removed through pressure placed on the states concerned*», vide PHILIP BAKER/ PASQUALE PISTONE, *General Report, in The Practical Protection of Taxpayers' Rights*, vol. 100B, IFA, Cahiers de droit fiscal international, 2015, p. 62;

*is likely to undermine the chance of success of the investigation conducted by the requesting jurisdiction»<sup>217</sup>.*

Esta recomendação foi acatada por Portugal em 2014, passando a determinar-se na legislação Portuguesa que, nos casos de informações solicitadas nos termos de acordos ou convenções internacionais em matéria fiscal a que o Estado português esteja vinculado, não há lugar a audição prévia do familiar ou terceiro, quando o pedido de informações tenha caráter urgente ou essa audição ou notificação possa prejudicar as investigações em curso no Estado ou jurisdição requerente das informações e tal seja expressamente solicitado por este Estado ou jurisdição<sup>218</sup>.

Por fim, passando para o plano internacional, na maioria dos Estados-Membros da OCDE não existem diplomas específicos que versem sobre a proteção aos contribuintes num procedimento de assistência mútua, por exemplo, através de uma Carta ou Declaração dos direitos dos contribuintes, ou norma Constitucional<sup>219</sup> ou regime legal específico que consagre os limites da assistência mútua em matéria fiscal e a sua interação com os direitos dos contribuintes.

As legislações nacionais dos Estados-Membros da OCDE consagram pelo menos três níveis de proteção do contribuinte em matéria de troca de informações no que respeita aos seus direitos de participação<sup>220</sup>:

- (i) O direito de o contribuinte de receber uma notificação (direito de notificação – *notification right*),
- (ii) O direito de o contribuinte a ser ouvido no processo administrativo antes da comunicação de informações que a ele dizem respeito (direito de audição prévia e consulta – *right to be heard/consultation right*) e
- (iii) O direito de o contribuinte reagir no processo ou de impugnação (*intervention right*).

O nível de proteção legal destes direitos varia, consideravelmente, entre Estados (mesmo entre Estados-Membros)<sup>221</sup>, com especial foco para o direito de notificação e de

<sup>217</sup> OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Peer Review Report, Phase 1, Legal and Regulatory Framework – Portugal*, 2013, p. 80.

<sup>218</sup> Artigo 63-B, n.º 13, da LGT, aditado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro).

<sup>219</sup> ROMAN SEER/ ISABEL GABERT (eds.), *Mutual Assistance and Information Exchange*, 2009 EATLP International Tax Law Series, vol. 8 IBFD/EATLP, Amsterdam, 2010, p. 26.

<sup>220</sup> Para uma análise detalhada acerca da proteção legal do contribuinte conferida pelas legislações nacionais em matéria de assistência mútua vide ROMAN SEER / ISABEL GABERT (eds.), *Mutual Assistance and Information Exchange 2009 EATLP International Tax Law Series*, vol. 8, IBFD/EATLP, Amsterdam, 2010. Sobre o tema, XAVIER OBERSON, *The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a shift to the applicant State*, 57, Bulletin for international fiscal documentation 1, January 2003, p. 17. Também MENITA GIUSY DE FLORA, *Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure*, 45 Intertax, issue 6 e 7, 2017, p. 448.

<sup>221</sup> Por exemplo, a Bélgica, a Finlândia, o Reino Unido e a Espanha não consagram o direito à notificação nem audição prévia.

impugnação<sup>222</sup>. Estas regras não se encontram alinhadas nem ao nível da consistência, nem ao nível da interferência do poder administrativo na esfera dos contribuintes.

Os direitos de participação projetam-se de forma diferente consoante a modalidade de troca de informações fiscais que seja utilizada entre jurisdições. No que concerne à troca automática, uma vez que a comunicação ocorre de forma sistemática, o exercício dos direitos de participação pode ser um obstáculo à eficácia da troca de informações.

Face à rapidez com que o *standard* automático está a ser desenvolvido e implementado, afigura-se urgente a adoção de um normativo internacional ou europeu contendo normas específicas sobre os direitos e garantias dos contribuintes nas relações de assistência mútua entre autoridades fiscais.

### **Apresentação Power Point**

The image shows the cover of a PowerPoint presentation. The title 'A troca de informações no Direito Europeu' is prominently displayed in a large, dark serif font. Below the title, in a smaller, dark sans-serif font, is the text 'Centro de Estudos Judiciários | Ação de formação contínua Tipo A'. At the bottom right, the author's name 'Daniela Pessoa Tavares' and the date 'Junho 2019' are listed. The background features a blue gradient at the bottom with a white and black wavy pattern.

<sup>222</sup> Neste sentido, BEN J.M TERRA / PETER J. WATTEL, *European Tax Law*, sixth edition, Kluwer Law International, The Netherlands, 2012, p. 428 e SEER ROMAN / ISABEL GABERT, *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, vol. 65, Bulletin For International Taxation, 2, 2011, pp. 96-98.



## A troca de informações no Direito Europeu

- ▶ Mecanismo Global
- ▶ Conexão com outros movimentos e temas:
  - Prevenção ao Branqueamento de Capitais e Financiamento do Terrorismo (Diretiva 2015/849/UE... Diretiva (UE) 2018/843)
  - Registo Central do Beneficiário Efetivo
  - Proposta de Diretiva sobre proteção das pessoas que denunciam infrações ao direito da União (COM/2018/218 final)
  - Proteção de dados pessoais (Regulamento (UE) 2016/679)
- ▶ Atual e em constante mutação:
  - 28/06/2019 – Reporte dos líderes do G20 - Japão
  - 27/06/2019 - Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures (BEPSvsCRS: modelo de comunicação e esquema XML)
  - 6/06/2019 – Atualização da lista de jurisdições não cooperantes UE
  - 2020 – Peer Review Forum Global – troca automática (PT largamente conforme overall troca a pedido)

2

## A troca de informações no Direito Europeu



3

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ Agenda

- Contexto da troca de informações e transparência fiscal
- Fontes normativas da troca de informações
- Modalidades de troca de informações
- Diretiva 77/799/UE
- Diretiva 2011/16/UE e suas alterações
  - Diretiva 2014/107/UE – DAC2
  - Diretiva (UE) 2015/2376 – DAC3
  - Diretiva (UE) 2016/881 – DAC4
  - Diretiva (UE) 2016/2258 – DAC5
  - Diretiva (UE) 2018/822 – DAC6

4

## A troca de informações no Direito Europeu

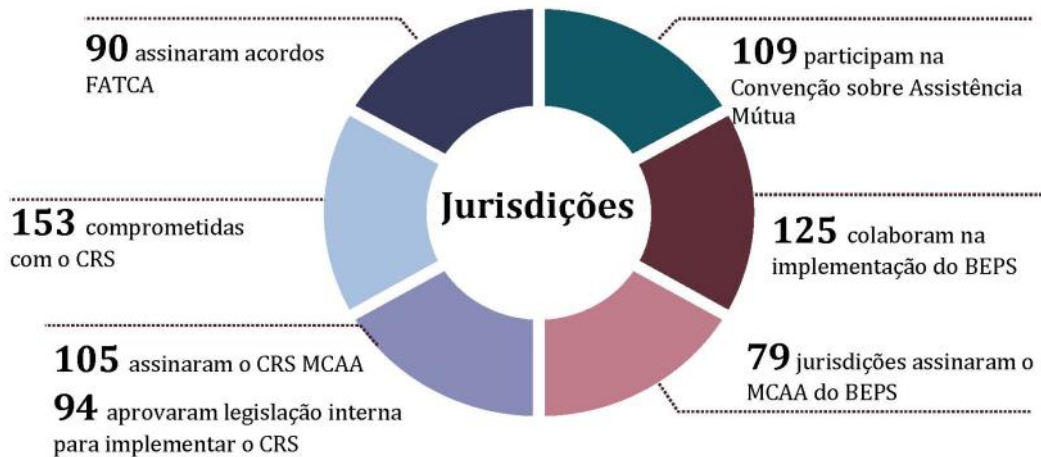
### ▶ 1. Contexto



5

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 1. Contexto



6

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 1. Contexto

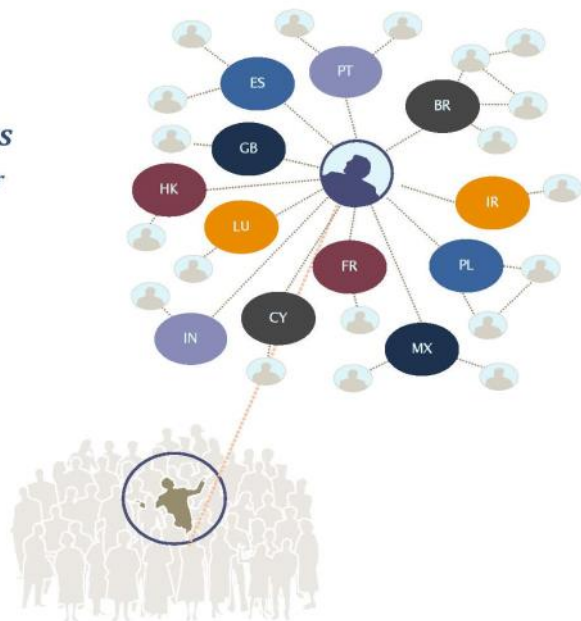
Informação sobre **47 milhões de contas offshore** trocadas no âmbito do CRS com valor de EUR 4.9 trilhão

Mais de **4599** relações ativas de troca automática de informações (69 Portugal e 66 trocas em 2018) no âmbito do CRS

EUR 95 mil milhões de receita adicional com o CRS

Redução dos depósitos em centros financeiros offshore

Cerca de **4500** trocas de informações em 2018

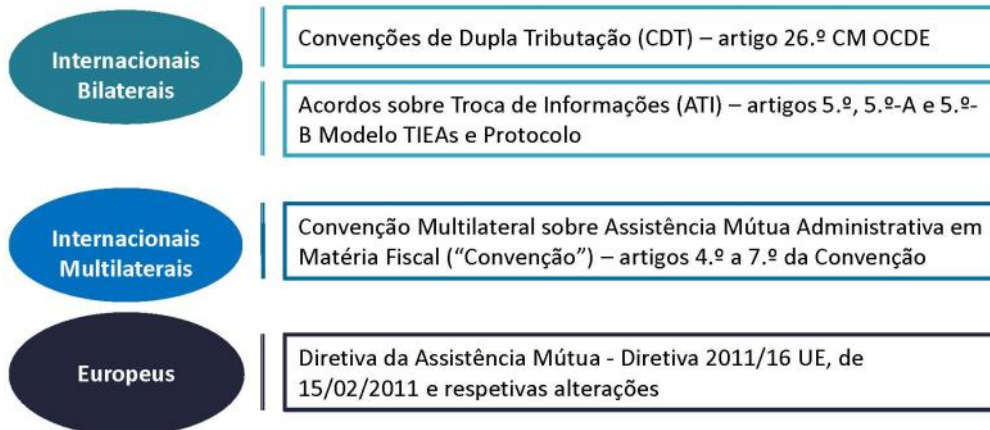


7

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 2. Fontes normativas da troca de informações

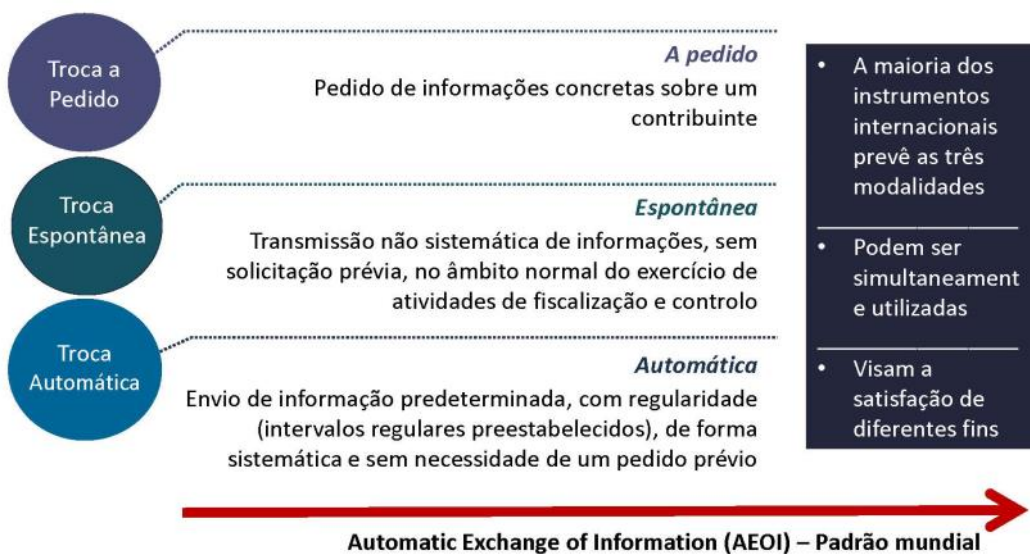
Foram desenvolvidos, ao longo dos últimos anos, vários instrumentos para a troca de informações fiscais. No espaço europeu são de destacar os seguintes instrumentos:



8

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 3. Modalidades da troca de informações



9



## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 4. Diretiva 77/799/CEE – já revogada

- Primeira Diretiva relativa à assistência mútua no âmbito dos impostos diretos
- Consagra as três modalidades de troca de informações: a pedido, automática (não obrigatória) e espontânea
- A existência de mecanismos de troca de informações entre Estados-Membros (Diretiva 77/799/CEE) é entendida como fundamento da não aceitação das justificações à restrição de liberdades europeias
- Proposta (COM(2009) 29 final, 2009/0004 (CNS)), de 2 de fevereiro de 2009:
  - Globalização, operações transfronteiriças e internacionalização dos serviços financeiros
  - Adequação e eficácia
  - Definição de procedimentos claros e precisos
  - Garantia de aplicação do padrão da OCDE (art. 26.º da CM OCDE – à data, o padrão a pedido)
  - Introdução gradual da troca automática de informações

10

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 5. Diretiva 2011/16/UE e suas alterações

Diretiva 2011/16/UE  <b>DAC</b>	Diretiva 2014/107/UE  <b>DAC2</b>	Diretiva (UE) 2015/2376  <b>DAC3</b>	Diretiva (UE) 2016/881  <b>DAC4</b>	Diretiva (UE) 2016/2258  <b>DAC5</b>	Diretiva (UE) 2018/822  <b>DAC6</b>
<b>Aplicação:</b> 1 de janeiro de 2015	<b>Aplicação:</b> 1 de janeiro de 2016	<b>Aplicação:</b> 1 de janeiro de 2017	<b>Aplicação:</b> 5 de junho de 2017	<b>Aplicação:</b> 1 de janeiro de 2018	<b>Aplicação:</b> 1 de julho de 2020
<b>Troca automática e obrigatória de informações sobre:</b> rendimentos do trabalho, honorários de administradores, produtos de seguro de vida, pensões e propriedade e rendimento de bens imóveis	<b>Troca automática e obrigatória de informações sobre:</b> contas financeiras	<b>Troca automática de informações sobre:</b> decisões fiscais prévias transfronteiriças e cordos prévios sobre preços de transferência	<b>Troca automática de informações sobre:</b> Relatórios por país (country-by-country report)	<b>Troca automática de informações:</b> recolhidas no âmbito da prevenção do branqueamento de capitais	<b>Troca automática de informações sobre:</b> mecanismos transfronteiras a comunicar (comunicação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal agressivo)
<b>Transposta pelo Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio</b>	<b>Transposta pelo Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro</b>	<b>Transposta pela Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto</b>	<b>Transposta pela Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto</b>	<b>Transposta pela Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto</b>	<b>A transpor até 31 de dezembro de 2019</b>

11

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 6. Diretiva 2011/16/UE

#### 6.1 Objeto e âmbito de aplicação

- Estabelecimento das regras e dos procedimentos ao abrigo dos quais os Estados-Membros devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações previsivelmente relevantes para a administração e a execução da legislação interna dos Estados-Membros respeitante aos impostos diretos (excluindo o IVA, os direitos aduaneiros, impostos especiais de consumo e contribuições obrigatórias para a segurança social) – art.º1, n.º1 e art.º2, Diretiva 2011/16/EU
- Não prejudica a execução de quaisquer obrigações que incumbam aos Estados-Membros quanto a uma cooperação administrativa mais ampla resultante de outros instrumentos jurídicos, incluindo eventuais acordos bilaterais ou multilaterais – art.º 1, n.º2, Diretiva 2011/16/EU

Diretiva  
2011/16/UE  
**DAC**

12

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 6. Diretiva 2011/16/UE

#### 6.2 Divulgação de informações / documentos e respetiva utilização

- Administração e execução dos impostos abrangidos pelo art.º2, Diretiva 2011/16/EU e art.º2, Diretiva 2010/24/EU - art.º16, n.º1, Diretiva 2011/16/EU
- Processos judiciais e administrativos, na sequência de infrações à legislação fiscal - art.º16, n.º1, Diretiva 2011/16/EU
- Outros fins, desde que cumpridos determinados requisitos - art.º16, n.ºs 2 a 4, Diretiva 2011/16/EU
- Informações, certificados e outros documentos podem ser invocados como meio de prova - art.º16, n.º 5 Diretiva 2011/16/EU
- Para o exercício da fiscalização jurisdicional, é necessário que o tribunal de recurso tenha acesso ao pedido de informações transmitido pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro requerido?  
*Sim. (...) A este propósito, esse juiz pode, se necessário, solicitar à autoridade requerida os elementos de informação complementares que terá obtido da autoridade requerente e que sejam necessários para excluir, em seu entender, a falta manifesta de relevância previsível das informações solicitadas. Berlioz Investment Fund (TJUE, C-682/15)*

Diretiva  
2011/16/UE  
**DAC**

13



## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 6. Diretiva 2011/16/UE

#### 6.3 Troca de informações a pedido (art.ºs 5 a 7, Diretiva 2011/16/EU)

- **Definição:** A troca de informações efetuada com base num pedido apresentado pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro requerido num caso específico – art.º3, n.º8, Diretiva 2011/16/EU
- **Sentido e alcance da norma da “relevância previsível”** (art.º 1, n.º1 e art.º 5, Diretiva 2011/16/EU):
  - Permitir a troca de informações em matéria fiscal em toda a medida do possível e, simultaneamente, a clarificar que os Estados-Membros não podem efetuar investigações aleatórias nem pedir informações de utilidade duvidosa relativamente à situação tributária de determinado contribuinte (...) permitir à autoridade requerente obter toda a informação que a sua investigação lhe pareça justificar, sem contudo a autorizar a extravasar de forma manifesta o âmbito dessa investigação nem a impor encargos excessivos à autoridade requerida (TJUE processo C-682/15)
  - “Ex ante”
  - Art.º20, n.º2, Diretiva 2011/16/EU
  - *Fishing expeditions*

Diretiva  
2011/16/UE  
**DAC**

14

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 6. Diretiva 2011/16/UE

#### 6.3 Troca de informações a pedido (art.ºs 5 a 7, Diretiva 2011/16/EU)

- **(Cont.) Sentido e alcance da norma da “relevância previsível”** (art.º 1, n.º1 e art.º 5, Diretiva 2011/16/EU):
  - Pode a parte visada num pedido de informação requerer junto dos Tribunais nacionais a apreciação da relevância previsível de um pedido de informações?  
Sim, *Berlioz Investment Fund* (TJUE, C-682/15)
  - Quanto à fiscalização pelo juiz que conhece do recurso interposto pelo administrado da sanção que lhe tenha sido aplicada com fundamento numa decisão de injunção tomada pela autoridade requerida para dar seguimento ao pedido de informações da autoridade requerente, essa fiscalização pode não só incidir sobre a proporcionalidade dessa sanção e, eventualmente, conduzir à sua reforma mas também sobre a legalidade da referida decisão?  
Sim, *Berlioz Investment Fund* (TJUE, C-682/15)

Diretiva  
2011/16/UE  
**DAC**

15

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 6. Diretiva 2011/16/UE

#### 6.4 Troca automática de informações (art.ºs 8, 8-A e 8-AA, Diretiva 2011/16/EU)

Diretiva  
2011/16/UE  
**DAC**

- **Definição:** Comunicação sistemática de informações predefinidas a outro Estado-Membro, sem pedido prévio, em intervalos regulares preestabelecidos – art.º3, n.º9, Diretiva 2011/16/EU
- Categorias de informação

Não financeira	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Honorários de administradores</li> <li>• Produtos de seguro de vida</li> <li>• Pensões</li> <li>• Propriedade e rendimento de bens imóveis</li> </ul>
Financeira	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Saldos de conta</li> <li>• Rendimentos pagos ou creditados</li> <li>• Dados do titular de conta</li> </ul>
Outras	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Decisões fiscais prévias transfronteiriças</li> <li>• Acordos prévios sobre preços de transferência</li> <li>• Declaração por país</li> <li>• Esquemas de planeamento fiscal agressivo</li> </ul>

16

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 6. Diretiva 2011/16/UE

#### 6.5 Troca espontânea de informações (art.ºs 9 e 10, Diretiva 2011/16/EU)

Diretiva  
2011/16/UE  
**DAC**

- **Definição:** A comunicação não sistemática, a qualquer momento e sem pedido prévio, de informações a outro Estado-Membro – art.º3, n.º8, Diretiva 2011/16/EU
- **Fundamentos:**
  - A autoridade competente de um Estado-Membro tem razões para presumir que existe uma redução ou uma isenção anormal de impostos no outro Estado-Membro
  - Um sujeito passivo de imposto obtém num Estado-Membro uma redução ou isenção de imposto que pode implicar um agravamento de imposto ou a sujeição a imposto no outro Estado-Membro
  - 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 (situação de abuso)
  - Perda de receita noutro Estado-Membro e outros fundamentos incluídos no art.º9, n.º1, Diretiva 2011/16/EU
  - Informações úteis (cláusula aberta) art.º9, n.º2, Diretiva 2011/16/EU

17

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 6. Diretiva 2011/16/UE

#### 6.6 Limites obrigações decorrentes da troca de informações

##### ▪ Limites (troca a pedido):

- *Exhaustion rule* – princípio da subsidiariedade e esgotamento das fontes habituais de informação (art.º 17, n.º1, Diretiva 2011/16/EU)
- Respeito pelo direito interno (art.º 17, n.º2, Diretiva 2011/16/EU)
- Princípio da reciprocidade (art.º 17, n.º3, Diretiva 2011/16/EU)
- Segredo profissional, comercial e industrial (art.º 17, n.º4, Diretiva 2011/16/EU)
- Âmbito temporal de aplicação da Diretiva (art.º 18, n.º3, Diretiva 2011/16/EU)

##### ▪ Obrigações:

- Fins fiscais do Estado requerido/interesse nas informações a nível interno (art.º 18, n.º1, Diretiva 2011/16/EU)
- Segredo bancário (art.º 18, n.º2, Diretiva 2011/16/EU)

Diretiva  
2011/16/UE  
**DAC**

18

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.1 Contexto

- Fraude e a evasão fiscais transfronteiras: a importância da troca automática de informações sobre contas financeiras como meio de combater a fraude e a evasão fiscais transfronteiras foi reconhecida, a nível internacional (G20 e G8).
- Comunicação da Comissão, 6 de dezembro de 2012
- O FATCA: na sequência das negociações entre os EUA e diversos outros países, incluindo todos os Estados-Membros, de acordos bilaterais no âmbito do FATCA, a EU entendeu que a celebração de acordos paralelos e não coordenados entre Estados-Membros (com conteúdo semelhante ao FATCA) era prejudicial para o mercado interno.
- Uma vez que a OCDE desenvolveu a norma mundial única para a troca automática de informações fiscais, essa norma foi introduzida na EU através de alteração à DAC
- Mercado interno EU: minimizar os custos e os encargos administrativos das administrações fiscais e dos operadores económicos, bem como garantir a coerência internacional, a comunicação de informações financeiras dentro da EU é efetuada, na íntegra, com base no CRS. Abordagem coerente e uniforme – cláusula cooperação mais ampla (art.º 19, Diretiva 2011/16/UE)

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

19



## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.2 Instrumentos que regulam a troca automática de informações sobre contas financeiras

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

1	FATCA – <i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>	EUA
2	CRS - <i>Common Reporting Standard/ Padrão Comum de Comunicação</i>	OCDE
3	DAC 2 - <i>Directive on Administrative Cooperation/ Diretiva 2011/16/UE, com as alterações introduzidas pela Diretiva 2014/107/UE</i>	UE

20

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.3 FATCA e a troca automática de informações sobre contas financeiras

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

#### Origem e objetivos

- O FATCA é um regime legal que integra o *Hiring Incentives to Restore Employment Act* dos EUA, desde março de 2010
- Tem como objetivo prevenir a fraude/evasão e elisão fiscais por parte de nacionais ou residentes nos EUA (pessoas dos EUA), quer sejam pessoas singulares ou coletivas, que através de Instituições Financeiras localizadas/estabelecidas dentro e fora dos EUA, utilizando sociedades localizadas *offshore* e que dificultam a identificação e conhecimento dos beneficiários efetivos, ocultam os seus rendimentos e património, sem que o mesmo seja conhecido por parte das autoridades fiscais dos EUA.
- O regime do FATCA pretende dotar a administração fiscal dos EUA de informação sobre contas financeiras cuja titularidade ou controlo pertença a pessoas dos EUA (nacionais ou residentes), através da aplicação de mecanismos de troca de informações, em especial de forma automática e regular
- Pretende, conseqüentemente, estabelecer regras aplicáveis a Instituições Financeiras não residentes nos EUA

21

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

Diretiva  
2014/107/UE

DAC2

#### 7.3 FATCA e a troca automática de informações sobre contas financeiras

##### Principais obrigações

- Estabelece um conjunto de regras aplicáveis a Instituições Financeiras localizadas dentro e fora dos EUA, nomeadamente regras de identificação e diligência relacionadas com contas financeiras e respetiva comunicação às autoridades fiscais da sua residência ou às autoridades fiscais dos EUA, caso os titulares dessas contas sejam pessoas dos EUA (pessoas singulares ou coletivas) ou, em determinadas situações, caso essas contas tenham como beneficiários efetivos pessoas singulares nacionais ou residentes nos EUA.
- A não adesão ao FATCA implica, desde 1 de julho de 2014, uma penalização por retenção na fonte de 30% sobre os pagamentos efetuados com origem nos EUA.
- A penalização por retenção na fonte não é aplicável a Instituições Financeiras residentes em países que celebraram um acordo FATCA modelo 1 (registadas junto do IRS), no entanto, as Instituições Financeiras em incumprimento podem ser excluídas da lista de entidades participantes do FATCA e, conseqüentemente, ser tratadas como Instituições Financeiras não participantes

22

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

Diretiva  
2014/107/UE

DAC2

#### 7.3 FATCA e a troca automática de informações sobre contas financeiras

##### Tipos de acordos FATCA

- O FATCA é fonte de obrigações para outras jurisdições e para Instituições Financeiras localizadas fora dos EUA através dos acordos intergovernamentais - *Intergovernmental Agreements* (IGA) negociados com os EUA:
- **Acordo modelo 1:** As Instituições Financeiras comunicam as informações sobre as contas de pessoas dos EUA às respetivas autoridades fiscais de residência, as quais comunicam, por sua vez, ao IRS - EUA.
- **Acordo modelo 2:** As Instituições Financeiras das jurisdições parceiras num acordo FATCA modelo 2 comunicam a informação sobre as contas de pessoas dos EUA diretamente ao IRS, sem que as mesmas sejam previamente enviadas para as autoridades fiscais locais.



23

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.4 CRS e a troca automática de informações sobre contas financeiras

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

##### Origem e objetivos

- Em fevereiro de 2014, a OCDE publicou os principais elementos de uma norma mundial para a troca automática de informações sobre contas financeiras para efeitos fiscais. O pacote da norma mundial foi aprovado na íntegra em setembro de 2014 e tem como principal objetivo o combate à fraude e evasão fiscais transfronteiras
- O CRS foi inspirado nos acordos FATCA negociados pelos EUA com a grande maioria das jurisdições. Através deste mecanismo, é possível estabelecer um quadro comum mundial em matéria de troca de informações sobre contas financeiras
- A abordagem do CRS é multilateral. Todas as jurisdições participantes são simultaneamente signatárias da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal e do Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes (CRS – MCAA). A Diretiva 2014/107/EU constitui igualmente base jurídica para a troca de informações entre Estados-Membros

24

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.4 CRS e a troca automática de informações sobre contas financeiras

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

##### Principais obrigações

- Abordagem idêntica ao FATCA, mas numa lógica de reciprocidade
- O CRS vem impor às Instituições Financeiras das jurisdições participantes uma obrigação de identificação de contas financeiras e de comunicação das mesmas às respetivas Autoridades Fiscais, caso os titulares dessas contas sejam residentes numa jurisdição participante

25



## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.4 CRS e a troca automática de informações sobre contas financeiras

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

#### AEOI: STATUS OF COMMITMENTS

The table below summarises the intended implementation timelines of the new standard.<sup>1</sup>

JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES IN 2017 (49)
Anguilla, Argentina, Belgium, Bermuda, British Virgin Islands, Bulgaria, Cayman Islands, Colombia, Croatia, Cyprus <sup>2</sup> , Czech Republic, Denmark, Estonia, Faroe Islands, Finland, France, Germany, Gibraltar, Greece, Guernsey, Hungary, Iceland, India, Ireland, Isle of Man, Italy, Jersey, Korea, Latvia, Liechtenstein, Lithuania, Luxembourg, Malta, Mexico, Montserrat, Netherlands, Norway, Poland, Portugal, Romania, San Marino, Seychelles, Slovak Republic, Slovenia, South Africa, Spain, Sweden, Turks and Caicos Islands, United Kingdom
JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2018 (52)
Andorra, Antigua and Barbuda, Aruba, Australia, Austria, Azerbaijan <sup>3</sup> , The Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Brazil, Brunei Darussalam, Canada, Chile, China, Cook Islands, Costa Rica, Curacao, Dominica, Greenland, Grenada, Hong Kong (China), Indonesia, Israel, Japan, Kuwait, Lebanon, Macau (China), Malaysia, Marshall Islands, Mauritius, Monaco, Nauru, New Zealand, Niue, Pakistan <sup>3</sup> , Panama, Qatar, Russia, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines, Samoa, Saudi Arabia, Singapore, Sint Maarten, Switzerland, Trinidad and Tobago, Turkey, United Arab Emirates, Uruguay, Vanuatu

26

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.4 CRS e a troca automática de informações sobre contas financeiras

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2019/2020 (8)
Albania (2020), Ghana (2019), Kazakhstan (2020), Kuwait (2019), Maldives (2020), Nigeria (2019), Oman (2020), Peru (2020)
DEVELOPING COUNTRIES HAVING NOT YET SET THE DATE FOR FIRST AUTOMATIC EXCHANGE (45)
Armenia, Benin, Bosnia and Herzegovina, Botswana, Burkina Faso, Cape Verde, Cambodia, Cameroon, Chad, Côte d'Ivoire, Djibouti, Dominican Republic, Ecuador, Egypt, El Salvador, Eswatini, Former Yugoslav Republic of Macedonia, Gabon, Georgia, Guatemala, Guyana, Haiti, Jamaica, Kenya, Lesotho, Liberia, Madagascar, Mauritania, Moldova, Mongolia, Montenegro, Morocco, Niger, Papua New Guinea, Paraguay, Philippines, Rwanda, Senegal, Serbia, Tanzania, Thailand, Togo, Tunisia, Uganda, Ukraine

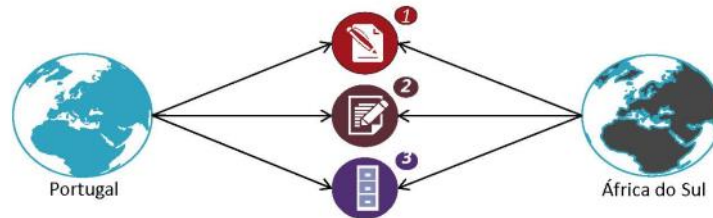
27

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.4 CRS e a troca automática de informações sobre contas financeiras

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**



1 2 3

A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa (Convenção) encontra-se em vigor quer para Portugal, quer para África do Sul, constituindo a base legal para a troca de informações. No exemplo, a Convenção legitima a troca automática informações fiscais entre os dois Estados – fonte normativa da troca de informações

1 2 3

Portugal e a África do Sul assinaram o acordo multilateral entre Autoridades competentes no âmbito do CRS (CRS MCAA). Desta forma, a troca de informações sobre contas financeiras efetuada com base na Convenção passará a ser efetuada de acordo com a Norma Comum de Comunicação (CRS), incluindo os procedimentos de diligência a adotar pelas Instituições Financeiras

1 2 3

Portugal e a África do Sul comprometeram-se a trocar informações sobre contas financeiras no âmbito do CRS, relativas a 2016 e anos posteriores. África do Sul encontra-se abrangida pela Portaria n.º 302-D/2016, de 2 de dezembro

28

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.5 DAC2 /CRS e troca automática de informações sobre contas financeiras

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**



29

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2



#### 7.6 Objeto e âmbito de aplicação

- Troca obrigatória e automática de informações sobre contas financeiras entre as Autoridades Fiscais dos Estados-Membros, a realizar em setembro de cada ano, e estabelecimento de regras comuns de identificação, diligência e comunicação de informações:
  - Dimensão interna: de instituições financeiras para Autoridades Fiscais
  - Dimensão externa: entre Autoridades Fiscais

#### 7.7 Informação abrangida

- Informações relacionadas com o titular de conta (pessoa singular ou coletiva), em especial, o nome, endereço e NIF(s) do titular de conta. No caso de uma pessoa singular, também a data e o local de nascimento de cada pessoa sujeita a comunicação que seja titular da conta. No caso de uma entidade (que aufera de rendimentos maioritariamente passivos – entidade não financeira passiva) com uma ou mais pessoas que exercem o controlo que sejam pessoa sujeita a comunicação, também se encontra sujeita a comunicação a informação referente ao nome, endereço e NIF(s) da entidade e o nome, endereço, NIF(s) e data e local de nascimento de cada pessoa sujeita a comunicação

30

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2



#### 7.7 Informação abrangida

- Informações relacionadas com a instituição financeira e com a conta, designadamente o número da conta (ou o seu equivalente funcional, na ausência de um número de conta) o nome e o número de identificação (caso exista) da instituição financeira reportante
- Informações financeiras concretas respeitantes à conta, nomeadamente, o saldo ou o valor da conta (incluindo, no caso de um contrato de seguro monetizável ou de um contrato de renda, o valor em numerário ou o valor de resgate) no final do ano civil em causa ou de outro período de comunicação adequado ou, se a conta tiver sido encerrada no decurso desse ano ou período e o encerramento da conta – se aplicável, bem como os rendimentos pagos ou creditados nessa conta

31

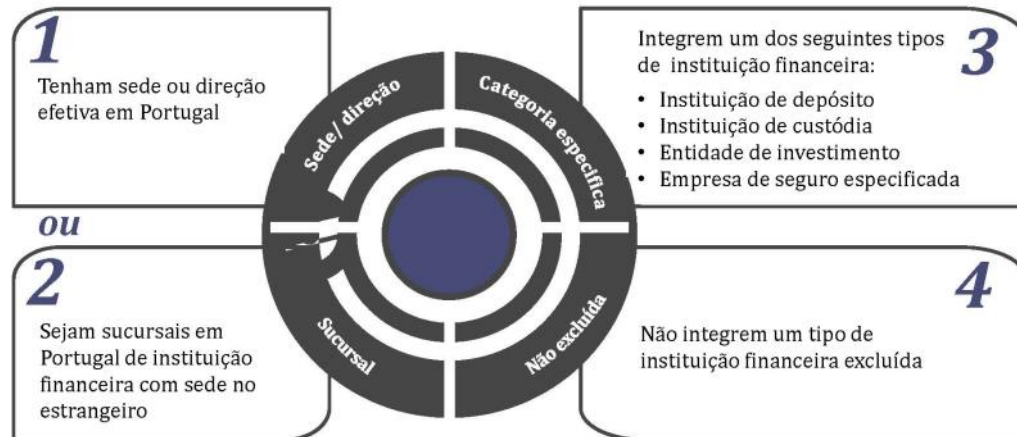


## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.8 Instituições financeiras reportantes

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**



32

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.9 Contas financeiras abrangidas

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

- Mantida por uma instituição financeira reportante no território nacional
- Detida por uma ou mais pessoas sujeitas a comunicação ou por uma entidade não financeira passiva com uma ou mais pessoas que exercem o controlo que são pessoas sujeitas a comunicação, que sejam identificadas como contas dos EUA sujeitas a comunicação na sequência da aplicação dos procedimentos de diligência devida
- Identificada como contas sujeita a comunicação na sequência da aplicação dos procedimentos de diligência devida
- Integre uma das categorias específicas de contas financeiras:
  - Conta de depósito
  - Conta de custódia
  - Contrato de seguro monetizável
  - Contrato de renda
  - Contas financeiras mantidas por entidades de investimento
- Não integre um tipo de conta excluída

33

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.10 Transposição



34

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.11 Quadro resumo nacional, internacional e europeu

Informações sobre contas financeiras			
Movimento	Jurisdições	Modalidade de troca	Portugal
FATCA	EUA	Automática	Legislação aprovada e em vigor
DAC2	UE	Automática	Legislação aprovada e em vigor
CRS	OCDE e aderentes	Automática	Legislação aprovada e em vigor

Diretiva 2014/107/UE  
**DAC2**

35



## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.11 Quadro resumo da legislação

##### ▪ FATCA

- Acordo FATCA entre Portugal e os EUA, assinado em 6 de agosto de 2015, aprovado por resolução da Assembleia da República n.º 183/2016, de 5 de agosto, ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 53/2016, de 25 de julho. Em vigor desde 10 de agosto de 2016 (Aviso n.º 101/2016, de 12 de setembro)
- Regime de Comunicação de Informações Financeiras (RCIF), aprovado pelo artigo 239.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2015). Em vigor desde 1 de janeiro de 2015
- Regulamentação complementar do FATCA, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 e outubro. Em vigor desde 12 de outubro de 2016
- Portaria n.º 302-A/2016, de 2 de dezembro, que regula a estrutura e conteúdo do ficheiro XML (e declaração de Retificação n.º 24/2016)
- Portaria n.º 169/2017, de 25 de maio, que altera a Portaria n.º 302-A/2016, de 2 de dezembro

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

36

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.11 Quadro resumo da legislação nacional

##### ▪ CRS/DAC2

- Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 e outubro, que altera o Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, e introduz o CRS. Em vigor desde 12 de outubro de 2016
- Portaria n.º 302-B/2016, de 2 de dezembro, que aprova a lista de contas excluídas, alterada pela Portaria 282/2018 de 19 de outubro
- Portaria n.º 302-C/2016, de 2 de dezembro, que regula a estrutura e conteúdo do ficheiro XML (e respetiva retificação operada pela Declaração de Retificação n.º 23/2016)
- Portaria n.º 302-D/2016, de 2 de dezembro, que estabelece a lista de jurisdições participantes, alterada pelas Portarias n.º 255/2017, de 14 de agosto e n.º 58/2018 de 27 de fevereiro
- Portaria n.º 302-E/2016, de 2 de dezembro, que aprova a declaração modelo 53

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

37

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.12 Regime nacional de acesso a contas financeiras de residentes em Portugal

##### ▪ Enquadramento

- Autorização legislativa concedida pelo artigo 188.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2016
- Projeto de Decreto-Lei de 2016 e veto pelo Presidente da República
- Fundamentos:
  - Definição de regime em condições equivalentes às do FATCA e CRS
  - Prevenção e o combate ao incumprimento de obrigações fiscais de base nacional
  - Acesso a menos informação do que aquela que a AT estaria obrigada a transmitir a países estrangeiros

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

38

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 7. Diretiva 2014/107/UE – DAC2

#### 7.12 Regime nacional de acesso a contas financeiras de residentes em Portugal

##### ▪ Âmbito de aplicação

- Aprovado pela Lei n.º 17/2019, de 14 de fevereiro: Regime de comunicação obrigatória de informações financeiras, altera o Decreto -Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro
- Em vigor desde 12 de janeiro de 2019
- Reproduz CRS/DAC2
- Contas cujo saldo seja superior a EUR 50.000
- Informações destinada exclusivamente ao uso pela Autoridade Tributária
- Contas conjuntas (comunicação para cada um dos titulares dessa conta da totalidade do saldo ou do valor da conta conjunta, bem como da totalidade dos montantes pagos ou creditados na conta conjunta ou em relação à conta conjunta)
- Informações respeitantes a 2018 e saldo a 31 de dezembro de 2018
- Comunicação pelas Instituições financeiras em 31 de julho de cada ano, com referência às informações sobre o ano anterior

Diretiva  
2014/107/UE  
**DAC2**

39

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 8. Diretiva (UE) 2015/2376 – DAC3

Diretiva (UE)  
2015/2376

**DAC3**

#### 8.1 Contexto

- Planeamento fiscal agressivo e a transferência dos lucros tributáveis para Estados com regimes fiscais mais favoráveis
- O desconhecimento pelas Autoridades Fiscais dos Estados-Membros das decisões fiscais prévias transfronteiriças e dos acordos prévios sobre preços de transferência emitidos em outros Estados-Membros contribui para o aumento da evasão fiscal transfronteiriça
- (Elisão vs evasão vs fraude)
- 2002 - Grupo do Código de Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas
- Caso LuxLeaks (2014)
- Pacote da Comissão sobre transparência fiscal emitido em 18 de março de 2015,
- Proposta adotada pelo Conselho de 8 em dezembro de 2015
- A troca espontânea de informações já prevista na DAC
- BEPS – ação 5

40

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 8. Diretiva (UE) 2015/2376 – DAC3

Diretiva (UE)  
2015/2376

**DAC3**

#### 8.2 Contexto: BEPS ação 5

<b>Origem</b>	<p>O projeto BEPS teve origem nos esforços combinados entre a OCDE e os G20. Em junho de 2012 os Líderes do G20 solicitaram à OCDE a identificação das principais causas de erosão das bases tributáveis e transferência de lucros (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> “BEPS”)</p> <p>Em fevereiro de 2013, a OCDE emitiu um relatório abordando o BEPS e, em julho de 2013, emitiu o Plano de Ação BEPS, com de 15 ações diferentes, o qual foi aprovado pelo Conselho da OCDE, bem como pelos Líderes do G20 em julho de 2013 em São Petersburgo</p>
<b>O que é e objetivos</b>	<p>O BEPS baseia-se em 3 pilares: 1) substância, 2) coerência do sistema tributário internacional e 3) transparência</p> <p>O pacote de medidas de combate ao BEPS foi desenvolvido por 44 países, incluindo todos os membros da OCDE e do G20 e incluiu ainda a consulta de 80 outras jurisdições, bem como os contributos de partes interessadas</p>

41



## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 8. Diretiva (UE) 2015/2376 – DAC3

Diretiva (UE)  
2015/2376

DAC3

#### 8.2 Contexto: BEPS ação 5

Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em consideração transparência e substância



Constitui *standard* mínimo – sujeito à avaliação *peer review*



Regimes fiscais preferenciais e substância das atividades



Troca espontânea de informações – *tax rulings*

As práticas de planeamento fiscal agressivo que o BEPS visa combater são, em muitos casos, apoiadas por decisões fiscais prévias e os acordos prévios sobre preços de transferência, que confirmam às empresas o modo como uma determinada operação/conjunto de operações serão tributadas nos termos da legislação nacional. Apesar de garantirem segurança jurídica à estrutura implementada, a falta de transparência em relação a essas decisões pode ter um impacto em outros países que tenham ligações com os beneficiários das mesmas. A troca espontânea ocorre entre os países de residência de todas as partes relacionadas com as quais o contribuinte efetue uma determinada operação para a qual a decisão é concedida, bem como entre os países de residência de partes relacionadas que obtenham rendimentos dessa operação e beneficiam de um tratamento preferencial. A troca de informações é também efetuada para o país de residência da empresa-mãe final

42

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 8. Diretiva (UE) 2015/2376 – DAC3

Diretiva (UE)  
2015/2376

DAC3

#### 8.3 Objeto e âmbito de aplicação

- Troca automática de decisões fiscais prévias transfronteiriças e de acordos prévios sobre preços de transferência entre Estados-Membros
- Todos os Estados-Membros, mesmo que não envolvidos nas operações e nos factos subjacentes à decisão ou acordo
- Emitidos, alterados ou renovados antes ou após 1 de janeiro de 2017
- Comunicação no prazo de três meses a contar do fim do semestre do ano civil em que sejam emitidos, alterados ou renovados, exceto se anteriores a 1 de janeiro de 2017 (comunicação antes de 1 de janeiro de 2018)

#### **Acordo prévio sobre preços de transferência:**

Qualquer acordo, comunicação ou outro instrumento ou ação com efeitos similares, nomeadamente quando emitido, alterado ou renovado no âmbito de uma auditoria fiscal, que determine previamente às operações transfronteiriças entre empresas associadas um conjunto de critérios adequados para a determinação dos preços de transferência dessas operações ou determine a imputação de lucros a um estabelecimento estável

#### **Decisão fiscal prévia transfronteiriça:**

Qualquer acordo, comunicação ou outro instrumento (...), que diga respeito à interpretação ou à aplicação de uma disposição legal ou administrativa relativa à administração ou aplicação das leis nacionais em matéria tributária do Estado-Membro e se refira a uma operação transfronteiriça ou à questão de saber se as atividades exercidas por uma pessoa noutra jurisdição criam ou não um estabelecimento estável

43

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 8. Diretiva (UE) 2015/2376 – DAC3

#### 8.4 Quadro resumo nacional, internacional e europeu

Diretiva (UE)  
2015/2376**DAC3**

#### Informações sobre acordos prévios sobre preços de transferência e decisões fiscais transfronteiriças

Movimento	Jurisdições	Modalidade de troca	Portugal
DAC3	UE	Automática	Legislação aprovada e em vigor*
BEPS Ação 5	OCDE e aderentes	Espontânea	Legislação aprovada e em vigor*

\*Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto, que transpõe a Diretiva 2016/881/EU (DAC3 e DAC4)

44

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 9. Diretiva (UE) 2016/881 – DAC4

#### 9.1 Contexto

Diretiva (UE)  
2016/881**DAC4**

- Pacote antielisão UE (janeiro de 2016)
- Recurso pelos Grupos de empresas multinacionais a práticas de planeamento fiscal agressivo a que as empresas nacionais não têm acesso
- Transferência artificial de montantes substanciais de rendimento para zonas de fiscalidade favorável
- Acesso a informação sobre a estrutura, política de preços de transferência e transações internas dentro e fora da União
- Visão transversal da cadeia de valor mundial do contribuinte
- Necessidade de um modelo para que as empresas que integram um grupo multinacional divulguem, anualmente, para cada jurisdição fiscal na qual atuam, um conjunto de informações financeiras e fiscais relacionadas com a atividade empresarial do grupo multinacional
- BEPS

45



## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 9. Diretiva (UE) 2016/881 – DAC4

Diretiva (UE)  
2016/881

**DAC4**

#### 9.2 Contexto BEPS – Ação 13

Reexaminar a documentação de Preços de transferência e country-by-country report (CbCR)

Acção 13 do BEPS pretende o desenvolvimento de regras sobre a documentação de preços de transferência, com o fim de reforçar a transparência para as administrações tributárias, designadamente uma norma comum internacional para que as empresas que integram um grupo multinacional divulguem, anualmente, para cada jurisdição fiscal na qual atuam, um conjunto de informações financeiras e fiscais relacionadas com a atividade empresarial do grupo multinacional (afetação global do rendimento, os impostos pagos e a localização da atividade económica das empresas que integram grupos de empresas multinacionais).

**Nacional:** Divulgação anual pelas empresas integrantes de grupos multinacionais, em cada jurisdição fiscal na qual atuam, de um conjunto de informações financeiras e fiscais relacionadas com a atividade empresarial do grupo multinacional

**Internacional:** troca automática de informações sobre a declaração do CbC entre autoridades fiscais com base no MCCA do CbCR

46

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 9. Diretiva (UE) 2016/881 – DAC4

Diretiva (UE)  
2016/881

**DAC4**

#### 9.3 Objeto e âmbito de aplicação

- A DAC4 visa que os Grupos de empresas multinacionais na UE prestam informações às Autoridades Fiscais sobre as atividades económicas a nível global e sobre as políticas adotadas em matéria de preços de transferência («ficheiro principal»), bem como sobre transações concretas da entidade local (ficheiro local)
- Entidade-mãe final de um Grupo de empresas multinacionais que seja residente para efeitos fiscais no seu território, ou qualquer outra Entidade declarante, deve apresentar uma declaração por país no que diz respeito ao seu exercício fiscal
- Na declaração por país, os Grupos de empresas multinacionais deverão, anualmente e em relação a cada jurisdição fiscal em que exerçam atividades, prestar informações sobre o montante dos rendimentos, o lucro antes do imposto sobre o rendimento e o imposto sobre o rendimento pago e devido
- Cada entidade do grupo que exerça atividades numa determinada jurisdição fiscal deve fornecer indicações sobre as atividades empresariais exercidas por cada uma delas
- Grupos de empresas multinacionais com rendimentos anuais consolidados do grupo  $\geq 750$ M Euros

47

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 9. Diretiva (UE) 2016/881 – DAC4

#### 9.4 Quadro resumo nacional, internacional e europeu

Diretiva (UE)  
2016/881  
**DAC4**

Informações sobre a declaração financeira e fiscal por país			
Movimento	Jurisdições	Modalidade de troca	Portugal
DAC4	UE	Automática	Legislação aprovada e em vigor <sup>(4)</sup>
BEPS Ação 13 e MCAA do CRS	OCDE e aderentes	Automática	Legislação aprovada e em vigor <sup>(4)</sup>

\*Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto, que transpõe a Diretiva 2016/881/EU (DAC3 e DAC4)

48

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 9. Diretiva (UE) 2016/881 – DAC4

#### 9.5 Quadro resumo da legislação

Diretiva (UE)  
2016/881  
**DAC4**

- Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto, que transpõe a Diretiva 2016/881/EU (DAC3 e DAC4)
- Artigo 121.º-A do código do IRC, aditado pelo artigo 134.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março e alterado pela Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto, que transpõe a Diretiva 2016/881/EU (DAC4)
- Artigo 121.º-B do código do IRC
- Portaria n.º 367/2017, de 11 de dezembro, que aprova o modelo de comunicação da identificação da entidade declarante - declaração financeira e fiscal por país (Modelo 54)
- Portaria n.º 383-A/2017, de 21 de dezembro, que aprova o modelo oficial de declaração financeira e fiscal por país (Modelo 55)
- Portaria n.º 383-B/2017, de 21 de dezembro, que aprova a lista das jurisdições participantes

49

## A troca de informações no Direito Europeu


### 9. Diretiva (UE) 2016/881 – DAC4

#### 9.6 Declaração Modelo 54

Diretiva (UE)  
2016/881**DAC4**

#### Obrigação da comunicação da identificação da entidade declarante – Declaração Modelo 54

Qualquer entidade, residente em território português ou não residente com estabelecimento estável aqui situado, que integre um grupo no qual alguma das entidades esteja sujeita à apresentação de uma declaração de informação financeira e fiscal por país ou por jurisdição fiscal, deve comunicar eletronicamente à Autoridade Tributária a identificação da entidade constituinte (*entidade-mãe final do grupo, entidade-mãe de substituição ou entidade designada nos termos do n.º 8 do art.º 121-A do CIRC*)

 <b>DECLARAÇÃO</b> <small>(artigo 121.º-A, n.º 4, do CIRC)</small>	<b>COMUNICAÇÃO DA IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE DECLARANTE</b> <small>DECLARAÇÃO FINANCEIRA E FISCAL POR PAÍS</small>	<b>IRC</b> <small>MODELO</small> <b>54</b>
<b>PERÍODO DE REPORTE DO GRUPO</b>		
De <input type="text"/> / <input type="text"/> / <input type="text"/> a <input type="text"/> / <input type="text"/> / <input type="text"/>		

#### Prazo da comunicação da identificação da entidade declarante

Até 31 de maio ou até ao último dia do 5.º mês seguinte à data do termo do período de tributação, caso o mesmo seja diferente do ano civil

50

## A troca de informações no Direito Europeu

### 9. Diretiva (UE) 2016/881 – DAC4

#### 9.7 Declaração Modelo 55

Diretiva (UE)  
2016/881**DAC4**

#### Prazo para apresentação da declaração financeira e fiscal por país – Declaração Modelo 55

A entidade-mãe final de um grupo de empresas multinacionais que seja residente em território português, ou qualquer outra entidade declarante, deve apresentar uma declaração por país no que diz respeito ao seu período contabilístico anual **no prazo** de 12 meses a contar do último dia do período de relato do grupo multinacional de empresas.

 <b>DECLARAÇÃO</b> <small>(artigo 121.º-A do CIRC)</small>	<b>DECLARAÇÃO FINANCEIRA E FISCAL POR PAÍS</b>	<b>IRC</b> <small>MODELO</small> <b>55</b>
<b>IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE DECLARANTE</b>		
NIF: <input type="text"/>		
Denominação: <input type="text"/>		
Assinale o tipo de entidade declarante:		
<input type="checkbox"/> Entidade-mãe final <input type="checkbox"/> Entidade-mãe de substituição <input type="checkbox"/> Entidade designada nos termos do n.º 8 do artigo 121.º-A do CIRC <input type="checkbox"/> Entidade constituinte		

#### Objetivo

*“A declaração Modelo 55 – Declaração Financeira e Fiscal por País, destina-se a dar cumprimento à obrigação prevista no n.º 3 do artigo 121.º-A do CIRC.”*

51



## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 10. Diretiva (UE) 2016/2258 – DAC5

#### 10.1 Contexto, objeto e âmbito de aplicação

- Instrumento de controlo da execução da DAC2
- As informações “antibranejamento de capitais” obtidas em aplicação da Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho podem ser utilizadas nos processos de identificação de contas financeiras âmbito da DAC2
- A DAC5 visa garantir uma monitorização eficaz da aplicação pelas Instituições Financeiras dos procedimentos de diligência devida estabelecidos na DAC2
- Na falta de tal acesso, as Autoridades Fiscais não seriam capazes de fiscalizar, confirmar e auditar se as IF aplicam corretamente a DAC2
- Estabelece que as Autoridades Fiscais passam a ter acesso aos mecanismos, procedimentos, documentos e informações antibranejamento de capitais. E que esse acesso deve estar previsto na legislação de cada Estados-Membros
- Transposição até 31 de dezembro de 2017
- Aplicação das disposições a partir de 1 de janeiro de 2018
- Transposição em Portugal: Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto

Diretiva (UE)  
2016/2258  
**DAC5**

52

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 11. Diretiva (EU) 2018/822 – DAC6

#### 11.1 Contexto

- *Panama Papers* (2015: 1,5 milhões de documentos, 214,488 entidades *offshore*)
- Papel dos intermediários financeiros e outros prestadores de serviços de aconselhamento fiscal na assistência dos seus clientes na dissimulação de dinheiro em territórios *offshore*
- Comunicação da Comissão Europeia, de julho de 2016 sobre reforço da transparência e a luta contra a evasão e a elisão fiscais (medida n.º 5 destinada ao reforço da supervisão dos facilitadores e dos promotores do planeamento fiscal agressivo)
- Proposta de Diretiva da Comissão de 26 de junho de 2016
- Permitir que os Estados-Membros disponham de informações completas e pertinentes sobre mecanismos fiscais potencialmente agressivos. Essas informações permitiriam a essas autoridades reagir prontamente contra as práticas fiscais prejudiciais e colmatar as lacunas através da aprovação de legislação ou da realização de avaliações de risco adequadas e de ações inspetivas
- Efeito preventivo e dissuasor
- Ação 12 do BEPS

Diretiva EU)  
2018/822  
**DAC6**

53

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 11. Diretiva (EU) 2018/822 – DAC5

#### 11.2 Contexto: BEPS Ação 12

Diretiva (EU)  
2018/822

**DAC6**

**Exigir que os contribuintes/promotores revelem os esquemas de planeamento tributário agressivo**

Acção 12 do BEPS identifica como instrumento fundamental no combate à erosão das bases tributáveis e deslocalização de lucros a divulgação (*disclosure*) de **esquemas de planeamento fiscal agressivo** por parte dos seus promotores e utilizadores. Pretende aumentar a transparência fiscal através da obtenção, pelos Estados-Membros da OCDE e não membros que tenham aderido ao BEPS, de informação completa, relevante e estratégica

**Nacional:** identificar os promotores e utilizadores desses esquemas – partilha de informações horizontal

**Internacional:** troca de informação sobre esquemas de planeamento fiscal potencialmente agressivo ou abusivo entre autoridades fiscais – partilha de informações vertical

54

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 11. Diretiva (EU) 2018/822 – DAC5

#### 11.3 Objeto e âmbito de aplicação

Diretiva (EU)  
2018/822

**DAC6**

- DAC6 obriga os Estados-Membros a adotarem medidas que imponham aos intermediários a obrigação de comunicarem os mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivo às respetivas autoridades fiscais
- Comunicação às Autoridades Fiscais Nacionais dos esquemas de planeamento fiscal agressivo pelos intermediários ou contribuintes
- “Intermediário”, qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar
- Os Estado-Membro poderá tomar medidas adicionais de comunicação nacional de natureza semelhante
- “Característica-chave”, elementos de um mecanismo transfronteiriço que indicam de um potencial risco de evasão fiscal

55



## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 11. Diretiva (EU) 2018/822 – DAC5

#### 11.4 Objeto e âmbito de aplicação

**“Mecanismo transfronteiriço”** um mecanismo relativo a mais do que um Estado-Membro ou a um Estado-Membro e a um país terceiro, se se verificar pelo menos uma das seguintes condições:

- Nem todos os participantes no mecanismo são, para efeitos fiscais, residentes na mesma jurisdição
- Um ou mais dos participantes no mecanismo é, para efeitos fiscais, simultaneamente residente em mais do que uma jurisdição
- Um ou mais dos participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição através de um estabelecimento estável situado nessa jurisdição e o mecanismo constitui uma parte ou a totalidade da atividade desse estabelecimento estável
- Um ou mais dos participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição sem ser residente para efeitos fiscais nessa jurisdição nem criar um estabelecimento estável situado nessa jurisdição
- Esse mecanismo tem um possível impacto na troca automática de informações ou na identificação do beneficiário efetivo

Diretiva (EU)  
2018/822

**DAC6**

56

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 11. Diretiva (EU) 2018/822 – DAC5

#### 11.5 Objeto e âmbito de aplicação

**“Características-chave”**

- Relacionadas com o teste do benefício principal
- Características-chave específicas relacionadas com o teste do benefício principal
- Características-chave específicas relacionadas com as operações transfronteiriças
- Características-chave específicas relativas à troca automática de informações e aos beneficiários efetivos
- Características-chave específicas relativas a preços de transferência

Diretiva (EU)  
2018/822

**DAC6**

57

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 11. Diretiva (EU) 2018/822 – DAC6

#### 11.6 Quadro resumo nacional, internacional e europeu

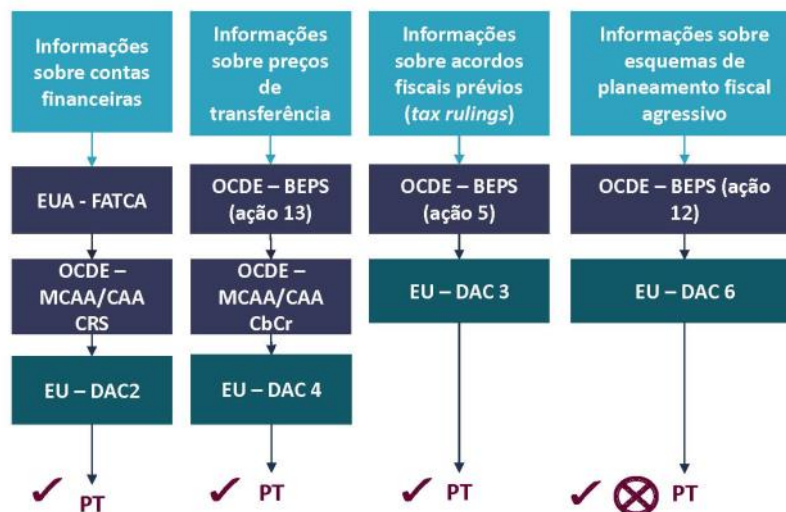
Diretiva (EU)  
2018/822**DAC6**

Informações sobre esquemas de planeamento fiscal agressivo			
Movimento	Jurisdições	Modalidade de troca	Portugal
DAC6	UE	Automática	X
BEPS Ação 12	OCDE e aderentes	Espontânea	X

58

## A troca de informações no Direito Europeu

### ▶ 12. Visão transversal

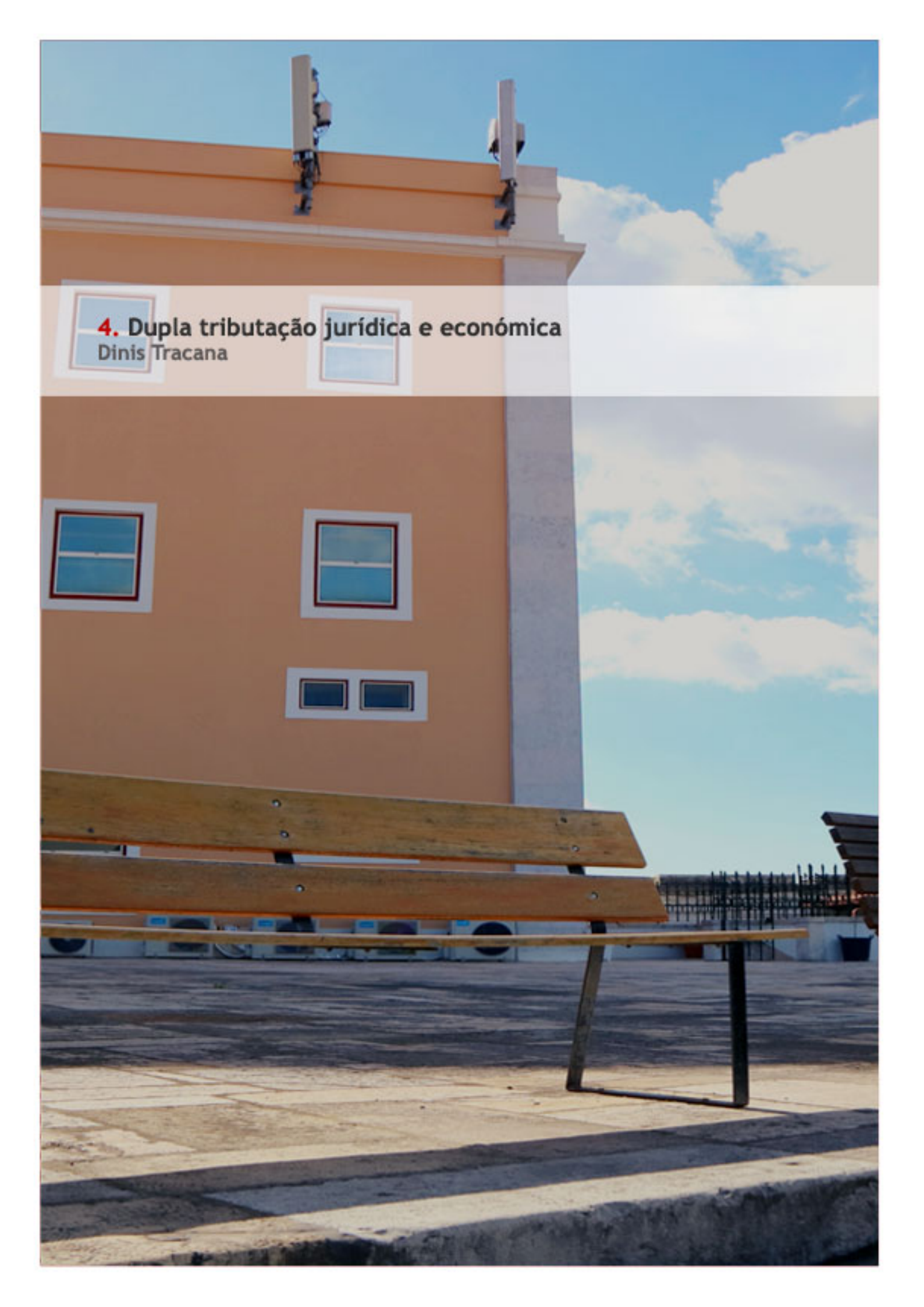


59

### Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/pv4vossxm/streaming.html?locale=pt>



## 4. Dupla tributação jurídica e económica

Dinis Tracana

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



## 4. DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA E ECONÓMICA

Dinis Tracana<sup>1</sup>

1. Introdução
  2. As duas faces da dupla tributação na União Europeia
    - 2.1. Direito Primário
    - 2.2. Direito Secundário
  3. O reverso da medalha: a dupla não-tributação
  4. A eliminação da dupla tributação ao abrigo das liberdades fundamentais: o caso dos dividendos
    - 4.1. A abordagem do Tribunal de Justiça da União Europeia
    - 4.2. Dividendos *inbound* – dupla tributação jurídica
    - 4.3. Dividendos *inbound* – dupla tributação económica
    - 4.4. Dividendos *outbound* – dupla tributação jurídica
    - 4.5. Dividendos *outbound* – dupla tributação económica
  5. A comparabilidade nos dividendos *outbound*
    - 5.1. Os diferentes testes para aferir comparabilidade
    - 5.2. Diferenças no regime tributário aplicável ao beneficiário dos dividendos
    - 5.3. O caso dos fundos de investimento – o impacto do regime de supervisão aplicável
  6. Outros aspetos relevantes para a eliminação da dupla tributação em casos transfronteiriços
    - 6.1. O *standard* mínimo de troca (efetiva?) de informações
    - 6.2. Neutralização de uma medida discriminatória por via da aplicação de uma Convenção para Eliminar a Dupla Tributação
    - 6.3. A dedutibilidade de despesas
  7. O exemplo português – discriminações ainda por resolver?
    - 7.1. Dividendos distribuídos a fundos de investimento não-residentes
    - 7.2. Juros pagos a instituições financeiras não-residentes
    - 7.3. Mais-valias realizadas com a venda de partes sociais em sociedades imobiliárias
- Apresentação *Power Point*  
Vídeo

No passado dia 28 de junho de 2019, decorreu no Centro de Estudos Judiciários a Ação de Formação Contínua A – Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. No âmbito de tal Ação de Formação, tivemos a oportunidade de abordar e discutir o tema da dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu, com particular foco no caso dos dividendos.

O presente texto tem como objetivo apresentar breves notas sobre os tópicos mais relevantes naquela matéria e que oportunamente foram discutidos na referida Ação de Formação.

### 1. Introdução

A dupla tributação jurídica e/ou económica foi desde cedo identificada como um obstáculo às operações transfronteiriças, como facilmente se depreende da data de assinatura da primeira convenção para evitar a dupla tributação<sup>2</sup>, assim como pelos trabalhos realizados a nível

<sup>1</sup> Advogado na PLMJ e associado do CIDEEFF – Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. As posições do autor no presente artigo são pessoais e não representam, nem vinculam, qualquer outra entidade.

<sup>2</sup> Celebrada em 1899 entre o Império Austro-Húngaro e a Prússia.

internacional (primeiro, pela Liga das Nações e, posteriormente, pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – ‘OCDE’).

Do mesmo modo, no âmbito da União Europeia (na verdade, da Comunidade Económica Europeia) também a dupla tributação foi rapidamente identificada como um obstáculo ao bom funcionamento do mercado interno. De facto, as primeiras propostas para a adoção da Diretiva Mães-Filhas começaram em 1969 e o primeiro caso relativo a tributação direta (ainda que não envolvendo diretamente questões de dupla tributação) foi decidido em 1986<sup>3</sup>.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (‘TJUE’) referente a temas de dupla tributação tem vindo a evoluir, quer em casos relativos às liberdades fundamentais, quer no âmbito da referida Diretiva Mães-Filhas. Para além do mais, foram também adotadas medidas a nível europeu com a finalidade de mitigar ou eliminar a dupla tributação.

A introdução, ao nível doméstico e europeu, de diversos mecanismos para eliminar a dupla tributação, juntamente com a ausência de normas anti-abuso, criou as condições para que os grupos multinacionais implementassem estruturas fiscalmente agressivas.

Consequentemente, a União Europeia (na senda, aliás, dos trabalhos da OCDE) introduziu um conjunto de normas e instrumentos com a finalidade de combater situações de dupla não-tributação.

As secções seguintes exploram as medidas adotadas ao nível da União Europeia, assim como a jurisprudência do TJUE no que se refere à eliminação da dupla tributação jurídica e económica no âmbito das liberdades fundamentais. De seguida, serão discutidas questões controversas na determinação da comparabilidade, para efeitos fiscais, entre entidades residentes e não-residentes e serão também comentados problemas específicos relativos a fundos de investimento. Por fim, deixaremos breves notas sobre algumas normas portuguesas cuja compatibilidade com o Direito Fiscal Europeu levanta algumas questões.

## 2. As duas faces da dupla tributação na União Europeia

### 2.1. Direito Primário

A jurisprudência do TJUE tem, consistentemente, confirmado o entendimento de que a tributação direta não está harmonizada ao nível europeu (com exceção de harmonização parcial nalgumas áreas específicas, conforme discutido na secção seguinte), mantendo-se, como tal, na esfera de competência dos Estados-Membros. Estes Estados-Membros são, assim, livres de determinar o modo através do qual querem exercer a sua jurisdição tributária.

O fenómeno da dupla tributação jurídica e económica surge, assim, do exercício simultâneo da jurisdição tributária por dois ou mais Estados-Membros. Porém, da referida falta de

<sup>3</sup> TJUE, Caso C-270/83 (*Avoir Fiscal*), de 28 de janeiro de 1986.

harmonização resulta que não existe, necessariamente, uma obrigação *tout court* de eliminação da referida dupla tributação.

De facto, o TJUE tem determinado que os Estados-Membros apenas estão obrigados a eliminar a dupla tributação em situações transfronteiriças quando se verifique um cenário de discriminação que viole ou restrinja as liberdades fundamentais, *i.e.*, sempre que pessoas ou entidades residentes e não-residentes estejam numa situação comparável e sujeitas a um tratamento diferenciado (menos favorável para as pessoas ou entidades não-residentes).

Pode, assim, concluir-se *a contrario* que sempre que a dupla tributação resulte de uma disparidade, e não de discriminação, não estão os Estados-Membros obrigados a eliminar tal dupla tributação<sup>4</sup> – ainda que possa sustentar-se que tal constitui um obstáculo ao mercado interno<sup>5</sup>.

Na secção 4 iremos detalhar um pouco mais de que forma o TJUE tem abordado as questões relacionadas com a eliminação da dupla tributação, em particular nos casos envolvendo distribuições de dividendos em situações transfronteiriças.

## 2.2. Direito Secundário

Para além dos limites impostos pela obrigação de não-discriminação resultante da aplicação das liberdades fundamentais, o Direito Secundário inclui um conjunto de instrumentos jurídicos que visam a eliminação da dupla tributação (jurídica e/ou económica).

Desde logo, cumpre referir a [Directiva 2011/96/UE](#) do Conselho, de 30 de Novembro de 2011, comumente designada por Diretiva Mães-Filhas. O objetivo desta Diretiva passa pela eliminação da dupla tributação jurídica (através da concessão de uma isenção de retenção na fonte, aplicável no Estado da sociedades distribuidora de dividendos<sup>6</sup>) e económica (através da concessão de uma isenção ou de um crédito indireto ao nível do beneficiário dos dividendos, no Estado da residência<sup>7</sup>).

Para além do mais, a [Diretiva 2003/49/CE](#) do Conselho, de 3 de Junho de 2003, conhecida por Diretiva Juros & Royalties, que tem como finalidade a eliminação da dupla tributação jurídica nos pagamentos de juros e royalties entre sociedades associadas residentes em Estados-

<sup>4</sup> TJUE, Caso C-403/03 (*Schempp*), de 12 de julho de 2005, p. 34; TJUE, Caso C-513/04 (*Kerckhaert & Morres*), de 14 de novembro de 2006, pp.17-24.

<sup>5</sup> É precisamente o facto de que a dupla tributação constitui um obstáculo ao mercado interno que leva o Professor Frans Vanistendael a sustentar que, com base no princípio do reconhecimento mútuo, tal como aplicado pelo TJUE no Caso *Cassis de Dijon* (TJUE, Caso C-120/78, de 20 de fevereiro de 1979), existe efetivamente uma obrigação de eliminação de dupla tributação mesmo na ausência de tratamento discriminatório. *Vide* Frans Vanistendael, *The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market*, 46 *European Taxation* 9 (2006), p.418. Esta posição parece, não obstante, ser minoritária na doutrina.

<sup>6</sup> Conforme resulta do artigo 5.º da Diretiva Mães-Filhas. As normas portuguesas que transpõem tal disposição comunitária encontram-se nos números 3 a 7, do artigo 14.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ('IRC').

<sup>7</sup> Conforme resulta do artigo 4.º da Diretiva Mães-Filhas, que se encontra transposto no artigo 51.º do Código do IRC.

Membros da União Europeia. A dupla tributação jurídica é eliminada através de uma isenção de retenção na fonte, no Estado da sociedade pagadora dos juros ou dos royalties<sup>8</sup>.

A Diretiva não tem, no entanto, qualquer norma que determine o tratamento fiscal ao nível do beneficiário dos rendimentos, no Estado da residência. Deste modo, nada impede o Estado da residência de optar por isentar de tributação os rendimentos de juros ou royalties (ao abrigo, por exemplo, de um regime de *patent box*). Para além do mais, a Diretiva não regula a dedutibilidade dos juros ou royalties pagos, ao nível da entidade pagadora, nem faz depender a aplicabilidade da isenção de retenção na fonte de tal dedutibilidade<sup>9</sup>. Por esse motivo, a aplicação da Diretiva Juros & Royalties não preclui a dupla tributação económica em cenários de pagamentos de juros e royalties entre sociedades associadas na União Europeia.

Por fim, importa ainda salientar a [Diretiva \(UE\) 2017/1852](#) do Conselho, de 10 de outubro de 2017, que aprova a Diretiva para a Resolução de Litígios, Convenção de Arbitragem cujo propósito passa pela eliminação da dupla tributação jurídica e/ou económica resultante de diferenças na interpretação de Convenções para Evitar a Dupla Tributação ('CDT') e de ajustamentos de preços de transferência<sup>10</sup>.

Esta Diretiva é, assim, aplicável a situações das quais resulte uma situação de dupla tributação como resultado de diferenças na interpretação e aplicação das normas distributivas de CDTs, ou quando um Estado-Membro realize um ajustamento no preço ou valorização de operações entre partes relacionadas, sem que haja, no outro Estado-Membro, um ajustamento correlativo e valor equivalente. A Diretiva para a Resolução de Litígios disponibiliza um conjunto de mecanismos que permitem aos Estados-Membros envolvidos chegar a um acordo quanto à correta interpretação e aplicação da CDT, assim como quanto ao ajustamento (primário e correlativo) realizado, eliminando desta forma a dupla tributação jurídica ou económica que pudesse surgir.

### 3. O reverso da medalha: a dupla não-tributação

Recentemente, e muito por influência do movimento BEPS (*Base Erosion Profit Shifting* ou *Erosão das Bases Tributáveis e Transferência de Lucros*), as instâncias europeias têm estado particularmente ativas na criação de meios jurídicos, ao dispor dos Estados-Membros, para evitar situações de dupla não-tributação.

A primeira dessas alterações verificou-se ao nível da Diretiva Mães-Filhas<sup>11</sup>, na qual foi introduzida uma norma que obriga a que o Estado-Membro da residência da entidade

<sup>8</sup> Conforme resulta do artigo 1.º da Diretiva Juros & Royalties, que se encontra transposto nos números 12 a 15, do artigo 14.º do Código do IRC.

<sup>9</sup> TJUE, Caso C-397/09 (*Scheuten Solar*), de 21 de julho de 2011.

<sup>10</sup> Esta Diretiva foi transposta para o ordenamento jurídico português através da [Lei n.º 120/2019](#), de 19 de setembro.

<sup>11</sup> Vide alterações introduzidas ao artigo 4.º da Diretiva Mães-Filhas, pela [Diretiva 2014/86/UE](#) do Conselho, de 8 de julho de 2014.

beneficiária a tributar os dividendos recebidos, sempre que os mesmos constituam uma despesa dedutível ao nível da entidade distribuidora.

Para além do mais, as Diretivas Anti-Elisão Fiscal I<sup>12</sup> & II<sup>13</sup> (*Anti Tax Avoidance Directive*) introduziram também um conjunto vasto de regras destinadas a eliminar as situações de dupla não-tributação resultantes das assimetrias híbridas (situações de dupla não-tributação resultantes de diferentes qualificações, pelos Estados-Membros envolvidos, de determinados instrumentos jurídicos) e assimetrias híbridas inversas (dupla não-tributação resultante de diferentes qualificações, pelos Estados-Membros envolvidos, de determinadas entidades).

Finalmente, a Comissão Europeia procurou também atacar uma situação de dupla não-tributação no caso *McDonald's* ([Comissão vs Luxemburgo](#)), com fundamento de que as autoridades tributárias luxemburguesas estariam a interpretar a 'CDT' celebrada entre o Luxemburgo e os Estados Unidos de forma seletiva, o que constituiria um auxílio de Estado ilegal.

De acordo com a posição inicial da Comissão Europeia, a isenção de imposto sobre o rendimento que o Luxemburgo havia concedido sobre os lucros atribuíveis a um estabelecimento estável nos Estados Unidos (conforme decorria da CDT aplicável) constituía um auxílio de estado ilegal na medida em que os Estados Unidos não tributavam tais lucros – por considerarem que, de acordo com a sua legislação doméstica, não existia base legal para tributar tais rendimentos.

A decisão final da Comissão Europeia foi, porém, de que não existia qualquer auxílio de estado, na medida em que as disposições da CDT entre o Luxemburgo e os Estados Unidos previam a aplicação do método da isenção independentemente da existência de tributação efetiva no Estado da fonte (não se verificando, assim, o requisito da seletividade). Porém, como resultado da pressão política exercida na sequência deste litígio, o Grão-Ducado do Luxemburgo concordou em rever a sua legislação para evitar que, por via das CDTs, se permitissem situações de dupla não-tributação.

#### **4. A eliminação da dupla tributação ao abrigo das liberdades fundamentais: o caso dos dividendos**

##### **4.1. A abordagem do Tribunal de Justiça da União Europeia**

Conforme referido anteriormente, a tributação direta encontra-se, com pequenas exceções, na esfera da competência dos Estados-Membros. Significa isto que quaisquer medidas tomadas pelos diversos Estados-Membros são, em princípio, conformes com as liberdades fundamentais, desde que não resultem num qualquer tipo de tratamento discriminatório.

<sup>12</sup> [Diretiva \(UE\) 2016/1164](#), do Conselho, de 12 de julho de 2016, recentemente transposta para o ordenamento jurídico português através da [Lei n.º 32/2019](#), de 3 de maio.

<sup>13</sup> [Diretiva \(UE\) 2017/952](#), do Conselho, de 29 de maio de 2017.



Consequentemente, qualquer análise quanto à compatibilidade de legislação doméstica com as liberdades fundamentais assenta, primeiramente, num juízo de comparabilidade de situações puramente domésticas com situações transfronteiriças<sup>14</sup>.

Este juízo de comparabilidade parece estar subjacente à jurisprudência do TJUE referente a dividendos, no âmbito da qual o Tribunal aborda a tributação em cenários transfronteiriços de uma de duas perspetivas diferentes (mesmo por comparação com cenários puramente domésticos):

- (i) Tributação como Estado da Fonte: retenção na fonte na distribuição de dividendos; e
- (ii) Tributação como Estado da Residência: determinação do imposto a pagar ao nível da sociedade beneficiária dos dividendos.

#### 4.2. Dividendos *inbound* – dupla tributação jurídica

Na análise da compatibilidade com o Direito da União Europeia de medidas nacionais que visem eliminar a dupla tributação jurídica sobre dividendos *inbound* (*i.e.*, dividendos com fonte estrangeira, que sejam recebidos por entidades residentes no território nacional), o TJUE tem vindo a entender que tal dupla tributação jurídica nasce do exercício simultâneo do poder tributário de dois ou mais Estados, os quais atuam como Estados da Fonte e Estado da Residência.

Na medida em que o Tratado sobre o Funcionamento da EU (*'TFUE'*) não contém nenhuma regra que priorize o poder tributário de um Estado-Membro sobre o outro, considerou o TJUE que o Estado-Membro de residência do acionista não é obrigado a eliminar dupla tributação jurídica em cenários transfronteiriços, mesmo que o faça em casos puramente domésticos<sup>15</sup>.

As primeiras decisões do TJUE a este respeito, proferidas no âmbito dos casos *Kerckhaert-Morres* e *Damseaux*, analisavam a compatibilidade da legislação belga e da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (*'CDT'*) celebrada entre a Bélgica e a França com as liberdades fundamentais. Nestes casos, o Tribunal concluiu, que, para além da legislação belga não providenciar pela aplicação do método do crédito para eliminação da dupla tributação jurídica, a própria CDT Bélgica-França permitia a subsistência de dupla tributação jurídica, *i.e.*, não impunha de forma cabal a obrigação de que o Estado da Residência fosse obrigado a eliminar a dupla tributação jurídica.

<sup>14</sup> Por regra, certas normas domésticas poderão também violar o Direito Europeu mediante a introdução de restrições, injustificadas e desproporcionais, às liberdades fundamentais. Ainda que, no âmbito tributário, a maioria da jurisprudência do TJUE afira sempre tais violações com base em juízos de discriminação, alguns casos parecem-se basear-se apenas numa análise de um eventual efeito restritivo, *i.e.*, sem referências expressas à comparabilidade do tratamento fiscal aplicável em cenários domésticos e transfronteiriços. Consideramos que, mesmo nesses casos, quando estejam em causa impostos diretos, a análise do TJUE parece ter sempre subjacente um juízo de comparabilidade.

<sup>15</sup> TJUE, Caso C-513/04 (*Kerckhaert-Morres*), de 14 de novembro de 2006; Caso C-128/08 (*Damseaux*), de 16 de julho de 2019.

Com base no exposto, e não obstante reconhecer a aplicação de um tratamento fiscal menos favorável para os acionistas belgas que haviam investido em sociedades francesas, o Tribunal conclui que tal resultado constitui apenas uma disparidade e não uma discriminação. Consequentemente, inexistira qualquer violação do Direito da EU.

Face às particularidades dos casos *Kerckhaert-Morres* e *Damseaux*, permaneceram algumas dúvidas quanto ao verdadeiro escopo das decisões do Tribunal (ou, por outras palavras, se existiria margem de interpretação para uma tomada de posição diferente noutras situações com um enquadramento tributário diferente). Tais dúvidas foram, porém, esclarecidas no âmbito do caso *Haribo*<sup>16</sup>, no qual o Tribunal considerou que:

*“(...) o artigo 63.º TFUE não pode ser interpretado no sentido de que obriga um Estado-Membro a prever, na sua legislação fiscal, a imputação do imposto cobrado sobre os dividendos através de retenção na fonte noutra Estado-Membro, a fim de prevenir a dupla tributação jurídica dos dividendos recebidos por uma sociedade estabelecida no primeiro Estado-Membro, tributação essa que resulta do exercício paralelo, pelos Estados-Membros em causa, da sua competência fiscal respectiva”*

Não obstante, salientamos que, em qualquer caso, a tributação de dividendos de fonte estrangeira não pode ser menos favorável do que dividendos de fonte nacional no que se refere aos outros elementos da norma de incidência (e.g.: base tributável, taxa de imposto, etc.).

### 4.3. Dividendos *inbound* – dupla tributação económica

Quando esteja em causa a eliminação da dupla tributação económica<sup>17</sup> de dividendos *inbound*, o TJUE parece adotar uma postura diferente, mais favorável aos operadores económicos e que exige que o mesmo tratamento fiscal seja aplicado aos acionistas que recebam dividendos, independentemente da fonte do rendimento.

O pressuposto da análise do Tribunal parece ser que, na eliminação da dupla tributação económica sobre dividendos *inbound*, o Estado-Membro está a exercer o seu poder tributário como Estado da Residência e, como tal, tanto os dividendos de fonte doméstica como os dividendos de fonte estrangeira ficam sujeitos a tributação. Seguindo este silogismo, não deverão ser aplicados tratamentos diferentes aos dividendos recebidos por acionistas residentes, independentemente da fonte daqueles dividendos.

Consequentemente, a conclusão que parece poder retirar-se da jurisprudência do TJUE é a de que sobre os Estados-Membros não impende *per se* uma obrigação de eliminação da dupla tributação económica. Porém, sempre que os Estados-Membros prevejam medidas para eliminação dessa dupla tributação em situações puramente domésticas, deverão fazê-lo

<sup>16</sup> TJUE, Casos Apensos C-436/08 e C-437/08 (*Haribo*), de 10 de fevereiro de 2011, p. 171.

<sup>17</sup> A eliminação da dupla tributação económica pode assumir diferentes formas, como sejam o método da isenção, redução da taxa aplicável, redução da base tributável ou o método da imputação.

também em situações transfronteiriças (dentro da União Europeia e, em certos casos, mesmo quando os dividendos sejam pagos por sociedades residentes em Terceiros Estados).

Esta conclusão será aplicável em todos os casos em que haja discriminação, mesmo que o método para eliminação da dupla tributação económica seja coerente. No caso *Manninen*<sup>18</sup>, estava em causa legislação que concedia um crédito indireto (*underlying tax credit*) aos acionistas, o qual era calculado com base na taxa de imposto sobre o lucro das sociedades aplicável (taxa de 29%). Sempre que o imposto pago pela sociedade distribuidora dos dividendos fosse inferior àquela taxa, tal sociedade teria que pagar um valor adicional de imposto – deste modo, todos os acionistas estariam sujeitos ao mesmo tratamento fiscal, independentemente dos atributos fiscais das sociedades pagadoras dos dividendos, evitando assim criar incentivos ou desincentivos ao investimento por via do regime fiscal aplicável.

A atribuição deste crédito ao acionista não se encontrava, porém, disponível quando os dividendos fossem distribuídos por uma sociedade estrangeira, na medida em que não seria exigível o pagamento de qualquer valor adicional de imposto à sociedade não-residente distribuidora dos dividendos. O TJUE, não obstante reconhecendo a coerência do argumento, rejeitou a fundamentação e considerou que o tratamento aplicado era discriminatório.

Para além do mais, o Tribunal esclareceu que a aplicação não-discriminatória do método da imputação ou do crédito indireto não exige que o Estado da Residência reembolse qualquer imposto ao sujeito passivo nos casos em que o imposto suportado no Estado da Fonte seja superior ao imposto que seria devido no Estado da Residência<sup>19</sup>. Nesta situação em concreto, a diferença de tratamento (ou seja, poderá ser fiscalmente mais favorável investir em sociedades nacionais do que estrangeiras) constitui apenas uma disparidade, porquanto resulta apenas e só de diferenças entre taxas de imposto aplicadas em diferentes Estados-Membros.

Por fim, importa salientar que o TJUE confirmou também que a aplicação de diferentes métodos para eliminar a dupla tributação económica em situações domésticas e transfronteiriças não é, em si mesmo, discriminatório, desde que tenham um efeito equivalente<sup>20</sup>. Os métodos consideram-se equivalentes sempre que o encargo fiscal seja igual quando estejam em causa dividendos de fonte doméstica e estrangeira, tendo em consideração as taxas nominais e efetivas de imposto<sup>21/22</sup>.

<sup>18</sup> TJUE, Caso C-319/02 (*Manninen*), de 7 de setembro de 2004.

<sup>19</sup> TJUE, Caso C-446/04 (*FII GLO*), de 12 de dezembro de 2006, p. 52; Casos C-436/08 e C-437/08 (*Haribo*), de 10 de fevereiro de 2011, p. 88.

<sup>20</sup> TJUE, Caso C-446/04 (*FII GLO*), de 12 de dezembro de 2006, pp. 48 e 57; Casos C-436/08 e C-437/08 (*Haribo*), de 10 de fevereiro de 2011, p. 86.

<sup>21</sup> TJUE, Caso C-35/11 (*FII GLO II*), de 13 de novembro de 2012, pp. 42 a 53.

<sup>22</sup> Quando o acionista seja uma sociedade que registe prejuízos fiscais, o método do crédito apenas poderá ser considerado equivalente ao método da isenção caso o referido crédito possa vir a ser utilizado nos exercícios seguintes. Neste sentido, *vide* TJUE, Casos C-436/08 e C-437/08 (*Haribo*), de 10 de fevereiro de 2011, pp. 157 a 160.

#### 4.4. Dividendos *outbound* – dupla tributação jurídica

A jurisprudência do Tribunal relativa à eliminação da dupla tributação jurídica em dividendos *outbound*, *i.e.*, na perspetiva do Estado da Fonte, indica que o Estado da Fonte não pode tratar os acionistas não-residentes de forma menos favorável que os acionistas residentes. Conforme referido anteriormente, a análise do TJUE parece assentar sempre na dicotomia Estado da Fonte vs Estado da Residência, motivo pelo qual nos dividendos *outbound* o elemento relevante para aferir da discriminação é o tratamento fiscal aplicado no momento da distribuição, enquanto Estado da Fonte.

Com base naquele pressuposto, o TJUE decidiu que acionistas não-residentes não podem estar sujeitos a retenção na fonte quando tal imposição de imposto não ocorre em situações puramente domésticas<sup>23</sup>. A mesma conclusão é aplicável a respeito da concessão de um crédito ao acionista como forma de compensação pelo imposto retido na fonte<sup>24</sup>. A aplicação de taxas de retenção na fonte mais elevadas nas distribuições de dividendos a acionistas não-residentes é também contrária ao Direito da União Europeia<sup>25</sup>.

Porém, a avaliação de um eventual tratamento discriminatório vai mais longe do que uma mera comparação de sujeição a retenção na fonte vs isenção, ou das taxas aplicáveis. De facto, o TJUE considerou também que acionistas não-residentes podem estar sujeitos a um enquadramento fiscal diferente daquele aplicável a acionistas residentes (e.g.: base tributável mais reduzida), desde que os não-residentes não fiquem numa posição menos favorável<sup>26</sup>.

Para além do mais, considera-se como não sendo discriminatória a aplicação de diferentes mecanismos de tributação enquanto Estado da Fonte (retenção na fonte vs liquidação de imposto no final do exercício) desde que o tratamento fiscal aplicável a acionistas não-residentes não seja menos favorável<sup>27</sup>.

À semelhança da jurisprudência referida a propósito da eliminação da dupla tributação económica, o critério relevante parece ser o ónus efetivo a que fica sujeito determinado sujeito passivo.

Em todo o caso, não podemos deixar de salientar que a análise do TJUE nos casos de eliminação de dupla tributação jurídica em situações *inbound* e *outbound* não parece ser totalmente coerente. De facto, uma diferença de tratamento que num cenário *inbound* é considerada como mera disparidade será já tratada como discriminação numa perspetiva *outbound*.

<sup>23</sup> TJUE, Caso C-170/05 (*Denkavit France*), de 14 de dezembro de 2006, pp. 27 a 29; Caso C-379/05 (*Amurta*), de 8 de novembro de 2007, p. 39; C-303/07 (*Aberdeen Property*), de 18 de junho de 2009, p. 44.

<sup>24</sup> TJUE, Caso C-284/09 (*Comissão vs Alemanha*), de 20 de outubro de 2011, pp. 67 e 68.

<sup>25</sup> TJUE, Caso C-521/07 (*Comissão vs Países Baixos*), de 11 de junho de 2009, pp. 37 a 39; Caso C-540/07 (*Comissão vs Itália*), de 14 de novembro de 2009, pp. 33 e 61; Caso C-487/08 (*Comissão vs Espanha*), de 3 de junho de 2010, pp. 42, 43 e 50.

<sup>26</sup> TJUE, Caso C-265/04 (*Bouanich*), de 19 de janeiro de 2006, pp. 52 a 56.

<sup>27</sup> TJUE, Caso C-282/07 (*Truck Center*), de 22 de dezembro de 2008, pp. 49 e 50. Ainda que esta decisão de refira a juros, consideramos que as mesmas conclusões são aplicáveis no âmbito da tributação de dividendos.

Ainda que muito discutível, a lógica subjacente às decisões do Tribunal parece ser a de que o Estado da Residência, tributando pelo rendimento mundial do acionista (algo que o TJUE tipicamente refere como princípio da territorialidade), exercerá sempre o seu direito a tributar todo e qualquer rendimento auferido pelo acionista.

Diferentemente, o Estado da Fonte, ainda que exercendo de forma legítima a sua jurisdição tributária, fá-lo de forma “extra-territorial”, *i.e.*, apenas com base na fonte ou origem do rendimento, pelo que lhe será atribuível a causa pela existência de dupla tributação jurídica – motivo pelo qual, eliminando a dupla tributação jurídica em situações puramente domésticas, terá que o fazer também em situações transfronteiriças. Nos casos *inbound*, não podendo ser atribuída ao Estado da Residência a “culpa” pela existência da dupla tributação jurídica, inexistirá então uma obrigação de eliminação de dupla tributação jurídica.

Sendo este o (presumido ou sub-entendido) racional das decisões do TJUE, não podemos deixar de salientar a manifesta contradição com a posição tomada pelo próprio Tribunal de que não existe uma hierarquia ou prevalência entre a jurisdição tributária dos dois Estados-Membros (enquanto Estado da Fonte e Estado da Residência).

Entendemos, assim, num plano de *de jure condendo*, que a melhor solução passaria por aplicar o racional subjacente à jurisprudência que lida com dividendos *outbound* às situações de eliminação de dupla tributação jurídica sobre dividendos *inbound*.

#### 4.5. Dividendos *outbound* – dupla tributação económica

O Tribunal tem vindo a considerar que, quando o Estado-Membro de residência da sociedade distribuidora dos dividendos providencia pela aplicação de medidas para a eliminação da dupla tributação económica, está a exercer a sua jurisdição tributária enquanto Estado da Fonte. Por esse motivo, o tratamento fiscal aplicável a acionistas não-residentes não poderá ser menos favorável do que o regime aplicável a acionistas residentes.

No caso *Avoir Fiscal*, o TJUE confirmou que Estados-Membros que concedem um crédito aos acionistas residentes, correspondente a 50% do imposto sobre o rendimento pago pela sociedade distribuidora (*underlying tax credit*), deverão fazê-lo também para acionistas não-residentes<sup>28</sup>.

De facto, a partir do momento em que um Estado-Membro sujeita a tributação acionistas não-residentes, coloca-os numa situação comparável com acionistas residentes. Consequentemente, o tratamento fiscal aplicável aos acionistas residentes (atribuição de um crédito de imposto) deverá ser também aplicável a acionistas não-residentes<sup>29</sup>.

<sup>28</sup> TJUE, Caso C-270/83 (*Avoir Fiscal*), de 28 de janeiro de 1986, pp. 19 e 20. Neste caso, os dividendos distribuídos eram atribuíveis a uma sucursal local (estabelecimento estável) de um acionista não-residente.

<sup>29</sup> TJUE, Caso C-374/04 (*Class IV ACT*), de 12 de dezembro de 2006, p. 70.



## 5. A comparabilidade nos dividendos *outbound*

Os juízos de tratamento discriminatório que podem ou não resultar das legislações dos diversos Estados-Membros têm sempre, como pressuposto de análise, que os sujeitos passivos residentes e não-residentes se encontram numa situação comparável.

Este juízo reveste-se de particular complexidade nas situações de distribuições de dividendos *outbound* face, por um lado, às inconstantes abordagens do Tribunal e, por outro lado, à diversidade de entidades jurídicas que, tendo em consideração o seu regime jurídico e fiscal, levantam questões adicionais na determinação da compatibilidade. Nas sub-secções seguintes iremos abordar brevemente os diferentes testes de comparabilidade aplicados pelo TJUE, assim como o impacto que o regime tributário e de supervisão aplicável ao beneficiário dos dividendos poderá ter na comparabilidade de entidades residentes e não-residentes.

### 5.1. Os diferentes testes para aferir comparabilidade

A jurisprudência do TJUE tem sido pródiga na utilização de diferentes testes para aferir a comparabilidade entre sujeitos passivos residentes e não-residentes. Naturalmente que a jurisprudência do Tribunal não se limita a casos relacionados com a distribuição de dividendos, deparando-se antes com um conjunto muito diverso de situações e envolvendo impostos sobre o rendimento aplicáveis a pessoas individuais e coletivas.

Não obstante o teste mais comumente aplicado seja o do objetivo da legislação aplicável, consideramos que o critério mais relevante nos casos de tributação de dividendos em situações transfronteiriças é o do tratamento fiscal aplicável.

Os parágrafos seguintes enunciam, de forma sumária, as diferentes abordagens do TJUE ao tema da comparabilidade.

#### **1. Tratamento fiscal**

Este teste baseia-se no tratamento fiscal aplicável a sujeitos passivos residentes e não-residentes. Nos casos *Royal Bank of Scotland*<sup>30</sup> ou *Avoir Fiscal*<sup>31</sup>, o Tribunal considerou existir comparabilidade entre sociedades residentes e estabelecimentos estáveis de sociedades não-residentes com base no facto de ambos estarem sujeitos ao mesmo regime fiscal.

#### **2. Circunstâncias factuais**

No caso *Schumacker*<sup>32</sup>, o TJUE começou por considerar que sujeitos passivos residentes e não-residentes encontram-se, em princípio, em situações não comparáveis. Porém, face ao enquadramento factual (um sujeito passivo recebia mais de 90% do seu rendimento total no

<sup>30</sup> TJUE, Caso C-311/97 (*Royal Bank of Scotland*), de 29 de abril de 1999, pp. 24, 28 e 29.

<sup>31</sup> TJUE, Caso C-270/83 (*Avoir Fiscal*), de 28 de janeiro de 1986, pp. 19 e 20.

<sup>32</sup> TJUE, Caso C-279/93 (*Schumacker*), de 14 de fevereiro de 1995, pp. 37 e 38.

Estado da Fonte), o Tribunal acabou por estabelecer comparabilidade entre residentes e não-residentes.

### **3. Objetivo da legislação**

Um dos critérios mais comumente usados pelo TJUE para determinar a comparabilidade numa situação doméstica vs uma situação transfronteiriça passa pela análise do objetivo da legislação cuja aplicação se pretende obter (*i.e.*, a legislação cuja compatibilidade com o Direito da União Europeia está a ser analisada pelo Tribunal).

Este critério foi utilizado, entre outros, no caso *Manninen*<sup>33</sup>, onde o Tribunal considerou que, face ao objetivo da legislação em causa (eliminação da dupla tributação económica), uma entidade residente recebendo dividendos de fonte doméstica e uma entidade residente recebendo dividendos de fonte estrangeira se encontravam numa situação comparável. O mesmo critério foi utilizado, também, nos casos *Oy AA*<sup>34</sup>, *Felixstowe Dock*<sup>35</sup> e *X GmbH*<sup>36</sup>.

### **4. Tratamento fiscal & objetivo da legislação**

O Tribunal recorreu, também, à aplicação conjunta dos testes baseados no tratamento fiscal e objetivo da legislação aplicável<sup>37</sup>.

### **5. Obtenção de vantagem fiscal idêntica**

De forma menos comum, o TJUE aceitou já como critério válido para estabelecer a existência de comparabilidade entre situações puramente domésticas e transfronteiriças o objetivo de obtenção de uma vantagem fiscal idêntica, *i.e.*, que uma entidade não-residente estaria numa situação comparável porquanto tivesse como objetivo beneficiar de uma vantagem fiscal cuja aplicação estava limitada apenas a residentes<sup>38</sup>.

### **6. Sem comparabilidade**

Importa referir, por fim, que nalgumas decisões o Tribunal optou por não avaliar a comparabilidade entre situações puramente domésticas e transfronteiriças, como seja nos casos *Marks & Spencer*<sup>39</sup> e *Deutsche Shell*<sup>40</sup>.

## **5.2. Diferenças no regime tributário aplicável ao beneficiário dos dividendos**

Com pouquíssimas exceções, as sociedades e outras entidades (como sejam os fundos de investimentos) residentes em Portugal são tratadas como sujeitos passivos, *i.e.*, são entidades

<sup>33</sup> TJUE, Caso C-319/02 (*Manninen*), de 7 de setembro de 2004, p. 33.

<sup>34</sup> TJUE, Caso C-231/05 (*Oy AA*), de 18 de julho de 2007, pp. 35 a 38.

<sup>35</sup> TJUE, Caso C-80/12 (*Felixstowe Dock*), de 1 de abril de 2014, p. 25.

<sup>36</sup> TJUE, Caso C-135/17 (*X GmbH*), de 26 de fevereiro de 2019, p. 64.

<sup>37</sup> TJUE, Caso C-170/05 (*Denkavit France*), de 14 de dezembro de 2006, pp. 34 a 38; Caso C-379/05 (*Amurta*), de 8 de novembro de 2007, pp. 37 e 38.

<sup>38</sup> TJUE, Caso C-337/08 (*X Holding Case*), de 25 de fevereiro de 2010.

<sup>39</sup> TJUE, Caso C-446/03 (*Marks & Spencer*), de 13 de dezembro de 2005.

<sup>40</sup> TJUE, Caso C-293/06 (*Deutsche Shell*), de 28 de fevereiro de 2008.

fiscalmente opacas, cujos atributos fiscais não são atribuídos e tributados ao nível dos seus detentores. Não obstante, numa perspetiva de direito comparado, tal situação é comum e prática habitual: veja-se, por exemplo, o caso das S-Corp nos Estados Unidos ou das C.V. na Holanda.

No contexto do Direito da União Europeia, uma questão frequentemente levantada prende-se precisamente com a diferença de tratamento fiscal aplicável nas várias jurisdições em causa. Por outras palavras, se num Estado-Membro as sociedades são tratadas como fiscalmente opacas, poderão sociedades não-residentes estar numa situação comparável quando, no seu Estado de residência, sejam tratadas como fiscalmente transparentes?

Ainda que o Tribunal não tenha ainda respondido diretamente a esta pergunta, da jurisprudência existente até à data a resposta parece ser que o enquadramento tributário no Estado da Residência é irrelevante para efeitos do teste de comparabilidade.

De facto, o TJUE considerou que, quando um Estado-Membro decide exercer a sua jurisdição tributária sobre dividendos distribuídos por sociedades residentes a entidades não-residentes, acionistas residentes e não-residentes encontram-se numa situação comparável<sup>41</sup>.

Uma vez estabelecida a comparabilidade, a questão seguinte passa pela aferição da existência, ou inexistência, de tratamento discriminatório numa determinada situação. O resultado desta análise dependerá, como sempre, do critério relevante para aplicação da norma que prevê uma determinada vantagem fiscal cujo escopo não abrange entidades não-residentes.

Nestes termos, quando o critério relevante para beneficiar de um tratamento fiscal mais favorável seja a residência fiscal do recipiente (e.g.: isenções de retenção na fonte aplicáveis a distribuições de dividendos para fundos nacionais), parece claro que a tomada em consideração de outros elementos, como sejam o regime fiscal aplicável ao recipiente, deve ser irrelevante.

Porém, quando a norma de incidência determine que a aplicabilidade de determinada vantagem fiscal esteja dependente, não (ou não só) da residência fiscal do recipiente, mas sim da residência dos investidores do recipiente, então o teste de comparabilidade aplicado deverá ter também em consideração a posição dos investidores<sup>42</sup>.

Ainda que nos pareça que a utilização de critérios baseados na residência ou na posição dos investidores possam resultar diretamente do tratamento fiscal que determinado Estado-Membro (enquanto Estado da Fonte) dá a entidades não-residentes (sejam elas opacas, sejam elas transparentes), a verdade é que outros motivos podem estar subjacentes (e.g.: políticas de distribuição, obrigatórias ou presumidas, de lucros aos investidores). Neste sentido, e como referido anteriormente, da jurisprudência do TJUE não parece resultar nenhuma consequência

<sup>41</sup> TJUE, Caso C-170/05 (*Denkavit France*), de 14 de dezembro de 2006, p. 35; Caso C-379/05 (*Amurta*), de 8 de novembro de 2007, p. 28; Casos Apensos C-338/111 a C-347/11 (*FIM Santander*), de 10 de maio de 2012, p. 28.

<sup>42</sup> Casos Apensos C-338/111 a C-347/11 (*FIM Santander*), de 10 de maio de 2012, pp. 31 e 32.

direta, para o teste de comparabilidade, resultante do tratamento fiscal aplicável ao beneficiário dos rendimentos.

### 5.3. O caso dos fundos de investimento - o impacto do regime de supervisão aplicável

Quando estejam em causa distribuições de dividendos a fundos de investimento não-residentes, um tema frequentemente levantado prende-se com a relevância (ou falta dela) do regime de supervisão aplicável.

No âmbito do caso *Comissão vs Portugal*<sup>43</sup>, o TJUE considerou que os fundos de pensões não-residentes em Portugal devem ter a oportunidade de demonstrar que estão numa situação comparável aos fundos de pensões portugueses, de um ponto de vista regulatório. Recorde-se que a norma portuguesa em questão fazia depender a aplicação de uma isenção de retenção na fonte do regime de supervisão aplicável aos fundos de pensões.

Com base na decisão do Tribunal no caso *Comissão vs Portugal*, parece poder concluir-se que, atualmente, fundos de investimento que estejam abrangidos pela Diretiva UCITS<sup>44</sup> deverão sempre considerar-se como estando numa situação comparável, pelo menos numa perspetiva de supervisão.

Porém, todos os outros fundos de investimento estarão numa situação consideravelmente mais desfavorável, na medida em que não é claro até que ponto um qualquer fundo não-residente se poderá considerar como comparável com um fundo residente. A título de exemplo, quais serão os critérios relevantes para determinar esta comparabilidade? O tipo de ativos nos quais se investe? O nível de risco dos investimentos realizados pelo fundo? O volume mínimo ou máximo de ativos nos quais um fundo pode investir? A resposta parece estar longe de ser clara e o Tribunal não parece ter disponibilizado quaisquer indicadores úteis a este respeito.

A mesma conclusão parece poder retirar-se da decisão do TJUE no caso *Emerging Markets*. O Tribunal começou por estabelecer que diferenças regulatórias não devem ser relevantes para efeitos da aplicação do TFUE a entidades de Terceiros Estados, sob pena de se retirar o efeito prático da aplicação da livre circulação de capitais<sup>45</sup>. Porém, tal conclusão não parece ter necessariamente relevância num teste de comparabilidade na medida em que a legislação doméstica em causa utilizava a residência fiscal do fundo como critério relevante para determinar a (não) aplicação de uma isenção de retenção na fonte nos dividendos distribuídos a fundos de investimento<sup>46</sup>.

<sup>43</sup> TJUE, Caso C-493/09 (*Comissão vs Portugal*), de 6 de outubro de 2011, p. 46.

<sup>44</sup> [Diretiva 2014/91/UE](#) do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014.

<sup>45</sup> TJUE, Caso C-190/12 (*Emerging Markets*), de 10 de abril de 2014, p. 67.

<sup>46</sup> TJUE, Caso C-190/12 (*Emerging Markets*), de 10 de abril de 2014, p. 68.

## 6. Outros aspetos relevantes para a eliminação da dupla tributação em casos transfronteiriços

Para além dos temas *supra* suscitados, a jurisprudência do TJUE aborda um outro conjunto de aspetos relevantes para a eliminação da dupla tributação em casos de transfronteiriços. Nas sub-seções seguintes procuramos referir brevemente alguns desses aspetos.

### 6.1. O *standard* mínimo de troca (efetiva?) de informações

Em casos envolvendo distribuições de dividendos a entidades residentes em Terceiros-Estados, o Tribunal considerou que a não aplicação de determinadas vantagens fiscais (concedidas a sujeitos passivos residentes) poderia ser discriminatória mas, ainda assim, justificada com o objetivo de evitar a fraude e a evasão fiscal, assim como de assegurar uma supervisão fiscal efetiva.

De acordo com o TJUE, tal justificação poderia ser aceite como proporcional apenas nos casos em que não existam mecanismos para a troca de informações fiscais<sup>47</sup>.

O Tribunal foi, porém, mais longe no caso *Emerging Markets*, onde considerou que a mera existência de mecanismos de troca de informações não é suficiente, exigindo-se prova de que há lugar a uma efetiva troca de informações entre os Estados em causa<sup>48</sup>.

Embora se compreenda o objetivo da posição do TJUE, a verdade é que tal decisão tem como consequência colocar o sujeito passivo numa posição impossível: por um lado, cabe-lhe provar (ou, pelo menos, descortinar se) existe efetivamente troca de informações entre os Estados; e, por outro lado, é colocado numa situação em que poderá ficar limitado nos seus direitos (de beneficiar de determinada vantagem fiscal) por mera inoperância da administração tributária de um ou dos dois Estados em questão.

Em nosso entender, o sujeito passivo não deverá ficar prejudicado pelo mero facto de que dois Estados, que têm ao seu dispor mecanismos de troca de informações, optem voluntariamente por não fazê-lo. A verdade é que a troca (efetiva) de informações em nada depende da atuação do sujeito passivo e está, por completo, fora do seu controlo. Nesse sentido, parece-nos desrazoável que possa vir a ser discriminado e sujeito a um tratamento menos favorável porque uma das (ou as duas) administrações tributárias em causa decidam (ou não tenham os meios físicos e humanos para) não trocar informações em matéria fiscal.

Refira-se, para além do mais, que caso um Estado-Membro procure obter informações fiscais junto de um Terceiro Estado e este não coopere, aquele Estado-Membro terá sempre a possibilidade de revogar a CDT ou Acordo para a Troca de Informações em Matéria Fiscal – ficando, assim, “livre” para discriminar entidades residentes fiscais naquela jurisdição.

<sup>47</sup> TJUE, Caso C-521/07 (*Comissão vs Países Baixos*), de 11 de junho de 2009, p. 47; Caso C-540/07 (*Comissão vs Itália*), de 14 de novembro de 2009, p. 72.

<sup>48</sup> TJUE, Caso C-190/12 (*Emerging Markets*), de 10 de abril de 2014, p. 88.



## 6.2. Neutralização de uma medida discriminatória por via da aplicação de uma Convenção para Eliminar a Dupla Tributação

De entre as justificações apresentadas por Estados-Membros junto do TJUE, incluem-se duas que se destacam pelo facto de se basearem no enquadramento fiscal aplicável no outro Estado-Membro. Tais justificações são tipicamente apresentadas quando o tratamento discriminatório ocorre no Estado da Fonte.

A primeira justificação consiste na chamada *unilateral approach*, que pressupõe que os efeitos resultantes da norma discriminatória (do Estado da Fonte) são neutralizados por via da legislação doméstica do outro Estado-Membro. Esta justificação foi rejeitada pelo TJUE que, no caso *Amurta*<sup>49</sup>, considerou que o Estado da Fonte não podia basear-se nas vantagens fiscais concedidas unilateralmente no outro Estado-Membro para não cumprir as obrigações (de tratamento não-discriminatório) que lhe eram impostas pelo TFUE.

Diferentemente, a *pan European approach* baseia-se no pressuposto de que certo tratamento discriminatório (resultando, novamente, da legislação do Estado da Fonte) pode ser neutralizado através da concessão de um crédito de imposto no outro Estado-Membro, o qual resultaria da aplicação de uma CDT. Esta justificação não foi rejeitada pelo TJUE que, ainda assim, tem vindo a estabelecer um conjunto de exigentes critérios para a sua aceitabilidade.

No caso *Denkavit France*<sup>50</sup>, o TJUE rejeitou a neutralização dos efeitos do tratamento discriminatório com base numa CDT, na medida em que a legislação doméstica previa a aplicação do método da isenção (o que afastava a potencial aplicação do crédito de imposto resultante da CDT).

Porém, no caso *Comissão vs Itália*<sup>51</sup>, o Tribunal foi mais longe e clarificou que só haveria uma verdadeira neutralização do tratamento discriminatório quando o crédito de imposto fosse efetivamente concedido e se tratasse de um *full tax credit*, ou seja, um crédito cujo valor máximo não fosse limitado ao valor do imposto que seria devido no Estado da Residência. A mesma posição foi novamente adotada no âmbito do caso *Miljoen*<sup>52</sup>.

## 6.3. A dedutibilidade de despesas

De um modo geral, a base de incidência de tributação sobre dividendos varia consoante se tratem de situações puramente domésticas ou transfronteiriças (em cenários *outbound*): enquanto os dividendos *outbound* estão sujeitos a imposto sobre o valor bruto do rendimento, numa situação puramente doméstica a tributação de dividendos permite, em determinados casos, a dedutibilidade de despesas.

<sup>49</sup> TJUE, Caso C-379/05 (*Amurta*), de 8 de novembro de 2007, p. 78.

<sup>50</sup> TJUE, Caso C-170/05 (*Denkavit France*), de 14 de dezembro de 2006, p. 46.

<sup>51</sup> TJUE, Caso C-540/07 (*Comissão vs Itália*), de 14 de novembro de 2009, p. 37

<sup>52</sup> TJUE, Casos Apensos C-10/14, C-14/14 e C-17/14 (*Miljoen & Others*), de 17 de setembro de 2015.

Para efeitos de dedutibilidade de despesas, o TJUE tem considerado de forma constante que residentes e não-residentes estão numa situação comparável, na perspetiva do Estado da Fonte. Nesse sentido, a aplicação de tratamentos fiscais diferentes (menos favorável para o sujeito passivo não-residente) constitui discriminação indireta<sup>53</sup>.

A dedutibilidade de despesas será, porém, apenas exigível quando tais despesas estejam diretamente ligadas aos dividendos, *i.e.*, quando estejam diretamente ligadas ao pagamento efetivo dos dividendos<sup>54</sup>. A este respeito, o TJUE considerou que despesas suportadas com o financiamento necessário para a aquisição de partes sociais não são despesas diretamente ligadas aos dividendos<sup>55</sup>.

## 7. O exemplo português – discriminações ainda por resolver?

A legislação portuguesa tem um conjunto de normas cuja compatibilidade com o Direito da União Europeia é, a nosso ver, muito discutível. Nas sub-secções seguintes enunciamos três situações que consideramos ter relevo para a análise que temos vindo a realizar.

### 7.1. Dividendos distribuídos a fundos de investimento não-residentes

Os fundos de investimento mobiliário e os fundos de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação portuguesa são sujeitos passivos de IRC<sup>56</sup>. Tais fundos beneficiam, porém, de isenções de IRC sobre determinadas categorias de rendimentos, entre as quais se incluem os dividendos (rendimentos de capitais)<sup>57</sup>.

Como resultado de tal isenção, o Código do IRC determina que a distribuição de dividendos por entidades residentes em Portugal àqueles fundos está, também, isenta de retenção na fonte<sup>58</sup>. Diferentemente, distribuições de dividendos a fundos de investimento não-residentes estão sujeitos a retenção na fonte à taxa de 25%.

Em nosso entender, esta diferença de tratamento constitui uma discriminação contrária à liberdade de estabelecimento e de livre circulação de capitais. De facto, a partir do momento em que Portugal opta por tributar, como Estado da Fonte, fundos de investimento não-residentes, estes devem considerar-se como comparáveis a fundos portugueses.

O facto de a legislação portuguesa parecer fazer depender a aplicação da isenção (de IRC e de retenção na fonte) do regime de supervisão (*fundos constituídos e a operar de acordo com a legislação portuguesa*) não deverá obstar a uma conclusão diferente.

<sup>53</sup> TJUE, Caso C-450/09 (*Schröder*), de 31 de março de 2011, p. 40.

<sup>54</sup> TJUE, Caso C-600/10 (*Comissão vs Alemanha*), de 22 de novembro de 2012, p. 20.

<sup>55</sup> TJUE, Casos Apensos C-10/14, C-14/14 e C-17/14 (*Miljoen & Others*), de 17 de setembro de 2015, p. 60.

<sup>56</sup> Artigo 22.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

<sup>57</sup> Artigo 22.º, n.º 3, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

<sup>58</sup> Artigo 97.º, n.º 2, do Código do IRC.

Por um lado, os fundos de investimento constituídos e a operar noutro Estado-Membro da EU, de acordo com o regime estabelecido pela Diretiva UCITS, estarão sempre numa situação comparável de um ponto de vista regulatório. Consequentemente, o critério baseado no regime regulatório ou de supervisão aplicável não seria suficiente para afastar a aplicação da isenção de retenção na fonte àqueles fundos de investimento europeus.

Para além do mais, independentemente daquele argumento, consideramos que a referência expressa a fundos constituídos e a operar de acordo com a legislação portuguesa constitui uma forma de discriminação indireta, com base na nacionalidade, a qual seria sempre proibida pelas liberdades fundamentais.

### 7.2. Juros pagos a instituições financeiras não-residentes

O pagamento de juros por uma entidade portuguesa a uma instituição financeira residente em Portugal beneficia de uma isenção de retenção na fonte<sup>59</sup>. Esta isenção já não será, porém, aplicável a instituições financeiras não-residentes, que serão assim tributadas à taxa geral de 25%.

A respeito desta norma, o TJUE já se pronunciou no sentido da sua incompatibilidade com o Direito da União Europeia no âmbito do caso *Brisal*<sup>60</sup>. Não obstante esta decisão, o legislador português optou por manter inalterado o Código do IRC, perpetuando assim uma manifesta situação de discriminação.

### 7.3. Mais-valias realizadas com a venda de partes sociais em sociedades imobiliárias

De acordo com o regime de *participation exemption* português, as mais-valias realizadas por sociedades residentes com a transmissão onerosa de partes sociais em sociedades portuguesas podem beneficiar de uma isenção de IRC. Porém, quando se tratem de sociedades imobiliárias portuguesas (*i.e.*, sociedades cujo ativo seja constituído em mais de 50% por ativos imóveis localizados em Portugal) aplicar-se-á uma norma anti-abuso que determina a inaplicabilidade da referida isenção de IRC.

O regime tem, no entanto, um conjunto de *safe harbours*, que permitem manter a aplicação da isenção de IRC quando:

- (i) Tais imóveis tenham sido adquiridos antes de 2014; ou
- (ii) Os bens imóveis estejam afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial que não consista na compra e venda de bens imóveis<sup>61</sup>.

<sup>59</sup> Artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC.

<sup>60</sup> TJUE, Caso C-18/15 (*Brisal*), de 13 de julho de 2016.

<sup>61</sup> Artigo 51.º-C, n.º 4, do Código do IRC.

As mais-valias realizadas por entidades não-residentes com a transmissão onerosa de partes sociais em sociedades portuguesas beneficiam, também, de uma isenção de IRC. Esta isenção não será, novamente, aplicável quando o ativo da sociedade portuguesa seja composto, em mais de 50%, por imóveis localizados em Portugal<sup>62</sup>.

Porém, contrariamente ao regime de *participation exemption* aplicável a entidades residentes, não existe nenhum *safe harbour* que permita manter a isenção quando os imóveis estejam afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial que não consista na compra e venda de bens imóveis.

Em nossa opinião, esta diferença de tratamento constitui uma discriminação violadora da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais. Não obstante os critérios para beneficiar dos regimes sejam materialmente diferentes, não vislumbramos qualquer argumentação de índole material que justifique o afastamento de normas anti-abuso apenas em situações puramente domésticas.

#### **Apresentação Power Point**

Transformative Legal Experts

***Dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu: o caso dos dividendos***

*Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE*



PLMJ



40 ANOS  
CENTRO DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

**Orador**  
Dinis Tracana

**Data**  
Lisboa, 28 Junho 2019

<sup>62</sup> Artigo 27.º, n.º 2, alínea c), do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

## Introdução

*Dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu: o caso dos dividendos*

- Desde a origem da Comunidade Económica Europeia (mais tarde: União Europeia), o foco das instituições passava pela criação de condições que fomentassem o crescimento do mercado interno, nomeadamente através da eliminação de restrições ou obstáculos ao seu funcionamento.
  - A dupla tributação (jurídica e económica) foi desde cedo identificada como sendo um desses obstáculos.
  - Para além da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, foram ainda progressivamente adotadas diversas diretivas com a finalidade de eliminar a referida dupla tributação.
- Com a introdução de diversos mecanismos para eliminar a dupla tributação, vieram também as estruturas mais agressivas por parte dos contribuintes.
  - O foco mais recente da OCDE e da União Europeia tem sido, assim, o de evitar situações de dupla não-tributação.

## As duas faces da dupla tributação na UE

### Direito Primário

*Dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu: o caso dos dividendos*

- A tributação direta mantém-se na esfera de competência dos Estados-Membros, que podem assim exercer livremente a sua jurisdição tributária.
- O fenómeno da dupla tributação (jurídica e económica) surge, assim, do exercício simultâneo de jurisdições tributárias por dois ou mais Estados-Membros.
  - O Direito Europeu não impõe aos Estados-Membros, por esse motivo, uma obrigação *tout court* de eliminar a dupla tributação jurídica ou económica.
- Em todo o caso, sempre que os Estados-Membros eliminem a dupla tributação em situações puramente domésticas, deverão também fazê-lo em situações transfronteiriças sempre que exista um tratamento discriminatório.



## As duas faces da dupla tributação na UE

### Direito Secundário

*Dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu: o caso dos dividendos*

- Ao nível do Direito Secundário, existem vários instrumentos jurídicos que visam a eliminação da dupla tributação (jurídica e/ou económica) num conjunto específico de situações:
  - Diretiva Mães-Filhas: visa a eliminação da dupla tributação jurídica (através de isenção de retenção na fonte) e económica (através de isenção / crédito indireto ao nível do beneficiário do rendimento) de dividendos.
  - Diretiva Juros & Royalties: visa apenas a eliminação da dupla tributação jurídica (através da isenção de retenção na fonte) de pagamentos de juros e royalties dentro da União Europeia.
  - Convenção de Arbitragem: visa a eliminação da dupla tributação económica nos casos de ajustamentos de preços de transferência.

## O reverso da medalha: dupla não-tributação

### Desenvolvimentos recentes

*Dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu: o caso dos dividendos*

- Alterações à Diretiva Mães-Filhas:
  - Impõe obrigação de tributação no Estado-Membro da sociedade-mãe quando os dividendos sejam uma despesa dedutível ao nível da entidade distribuidora de dividendos.
- Diretiva Anti-Elisão Fiscal I & II (*Anti Tax Avoidance Directive*):
  - Introduce um conjunto vasto de regras destinadas a eliminar as situações de dupla não-tributação resultantes das assimetrias híbridas e assimetrias híbridas inversas.
- Auxílios de Estado: decisões da Comissão Europeia
  - A Comissão Europeia tem vindo a atacar diversas estruturas internacionais com fundamento na concessão de auxílios de Estado ilegais.
  - No caso Comissão vs Luxemburgo (*McDonald's*), o problema da estrutura era precisamente a (dupla) não-tributação de rendimentos no Luxemburgo e nos Estados Unidos. A Comissão Europeia acabou por decidir, a final, que não existia auxílio de Estado ilegal não obstante a dupla não-tributação.

## Eliminação da dupla não-tributação: dividendos

*Dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu: o caso dos dividendos*

### A abordagem do Tribunal de Justiça da União Europeia

- A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia aborda a tributação transfronteiriça de duas perspetivas diferentes (mesmo em cenários puramente domésticos): (i) tributação como Estado da Fonte: retenção na fonte na distribuição de dividendos; (ii) tributação como Estado da Residência: determinação do imposto a pagar ao nível da sociedade beneficiária dos dividendos.
- Eliminação da dupla tributação económica:
  - *Inbound & Outbound*: Não existe obrigação de eliminar a dupla tributação económica. Porém, se num cenário puramente doméstico houver eliminação de dupla tributação económica, tal regra deverá ser aplicável em pagamentos que ocorram dentro da UE.
- Eliminação da dupla tributação jurídica:
  - *Inbound*: não existe nunca obrigação de eliminação de dupla tributação jurídica >> não se trata de discriminação, mas sim disparidade: exercício paralelo de duas jurisdições soberanas delineando o objeto de tributação dos seus residentes (Estado da Residência) e dos não-residentes (Estado da Fonte).
  - *Outbound*: obrigação de eliminação de dupla tributação quando seja discriminatório.

## Eliminação da dupla não-tributação: dividendos

*Dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu: o caso dos dividendos*

### Dividendos *inbound* – dupla tributação económica

- Na eliminação da dupla tributação económica em dividendos *inbound*, o Estado-Membro está a exercer o seu poder tributário como Estado da Residência:
  - Quando se tributam os dividendos de fonte doméstica e estrangeira, não existe diferença de tratamento com base na fonte do rendimento.
  - Os Estados-Membros devem, assim, conceder aos dividendos pagos por sociedades não-residentes as mesmas vantagens que concedem aos dividendos pagos por sociedades residentes.
- Quando seja aplicado o método da imputação, os Estados-Membros não são obrigados a reembolsar um eventual excesso de crédito quando a taxa de IRC pago pela sociedade não-residente seja superior à taxa de imposto no Estado da Residência >> C-446/04 *FII GLO*, p. 52; C-436/08 e C-437/08 *Haribo*, p. 88.
- A aplicação de diferentes métodos em consoante a origem dos rendimentos não é discriminatória desde que tais métodos sejam equivalentes (ou seja, que os rendimentos de fonte estrangeira não sejam sujeitos a tributação mais elevada) >> C-446/04 *FII GLO*, pp. 48 e 57; C-436/08 e C-437/08 *Haribo*, p. 86; C-35/11 *FII GLO 2*, pp. 42 a 53.

## Eliminação da dupla não-tributação: dividendos

*Dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu: o caso dos dividendos*

### Dividendos *inbound* – dupla tributação jurídica

- A dupla tributação jurídica nasce do exercício simultâneo do poder tributário dos Estados da Fonte e da Residência
- O TFUE não contém nenhuma regra que priorize o poder tributário de um Estado-Membro sobre o outro. Por esse motivo, o Estado-Membro de residência do acionista não é obrigado a eliminar dupla tributação jurídica em cenários transfronteiriços, mesmo que o faça em casos puramente domésticos >> C-128/08 *Damseaux*, pp. 32-34
  - A aplicação desta norma não resultava clara dos casos C-513/04 *Kerckhaert-Morres* e C-128/08 *Damseaux*, na medida em que a lei belga não concedia crédito de imposto em cenário doméstico ou transfronteiriço.
  - Porém, a aplicabilidade geral daquela conclusão foi confirmada nos Casos C-436/08 e C-437/08 *Haribo*, p. 171 >> o tratamento menos favorável resulta do exercício paralelo da jurisdição tributária (disparidade) e não de tratamento discriminatório.
- Em qualquer caso, a tributação de dividendos de fonte estrangeira não pode ser menos favorável do que dividendos de fonte nacional (e.g.: taxas diferentes).

## Eliminação da dupla não-tributação: dividendos

*Dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu: o caso dos dividendos*

### Dividendos *outbound* – dupla tributação jurídica e económica

- A eliminação da dupla tributação económica e jurídica nos dividendos à saída pressupõe o exercício do poder tributário como Estado da Fonte. O acionista não-residente não pode, assim, estar sujeito a um tratamento menos favorável:
  - Estados-Membros que concedam um crédito, correspondente a 50% do IRC pago pela sociedade distribuidora, a acionistas residentes, devem conceder esse mesmo crédito a acionistas não-residentes >> C-270/83 *Avoir Fiscal*, pp. 19 e 20.
  - Acionistas não-residentes podem estar sujeitos a um tratamento diferente em comparação com acionistas residentes, desde que não sejam tributados de forma menos favorável tendo por referência a mesma base tributável >> C-265/04 *Bouanich*, pp. 52-56.
  - Isenções de retenção na fonte puramente domésticas têm que ser aplicáveis também a acionistas não-residentes >> C-170/05 *Denkavit France*, pp. 27-29; C-379/05 *Amurta*, p. 39; C-303/07 *Aberdeen Property*, p. 44.
  - As taxas de retenção na fonte aplicáveis a acionistas não-residentes não podem ser mais elevadas do que as aplicadas a residentes >> C-521/07 *Comissão vs Países Baixos*, pp. 37-39; C-540/07 *Comissão vs Itália*, pp. 33, 61; C-487/08 *Comissão vs Espanha*, pp. 42, 43, 50.

## Eliminação da dupla não-tributação: dividendos

*Dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu: o caso dos dividendos*

### Outros temas relevantes

- Nas situações *outbound*, o grande tema é determinar em que casos há comparabilidade entre acionistas residentes e não-residentes:
  - Qual o relevo de uma entidade ser fiscalmente transparente?
  - Qual a importância da sujeição a supervisão no Estado de residência?
    - C-493/09 Comissão vs Portugal, p. 46: os acionistas não-residentes devem ter a oportunidade de demonstrar que estão numa situação comparável de um ponto de vista regulatório
    - C-190/12 Emerging Markets, p. 67: diferenças regulatórias não devem ser relevantes sob pena de se retirar o efeito prático da aplicação da livre circulação de capitais.
  - Qual o padrão mínimo de troca (efetiva?) de informações que deve ser considerado suficiente?
  - Pode um Estado tomar em consideração o efeito das CDTs (*neutralization effect*)?
  - Quando deve ser permitida a dedução de despesas?

## O exemplo português

*Dupla tributação jurídica e económica num contexto europeu: o caso dos dividendos*

### Problemas por resolver?

- Tratamento discriminatório de fundos de investimento não-residentes?
  - Dividendos distribuídos a fundos portugueses: 0%
  - Dividendos distribuídos a fundos estrangeiros: 25% / 35%
- Tratamento discriminatório de instituições financeiras não-residentes?
  - Juros pagos a instituições financeiras portuguesas: 0%
  - Juros pagos a instituições financeiras não-residentes: 25% / 35%
- Isenção de mais-valias na venda de partes sociais de entidades cujo ativo seja constituído em mais de 50% por imóveis em Portugal: tratamento discriminatório resultante dos diferentes critérios dos artigos 51.º-C CIRC e 27.º do EBF?



### Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/2osqnt88mi/streaming.html?locale=pt>



Título:  
**Direito Fiscal Internacional e  
Europeu e Jurisprudência do TJUE – 2019**

Ano de Publicação: 2019

ISBN: 978-989-8815-87-3

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

[cej@mail.cej.mj.pt](mailto:cej@mail.cej.mj.pt)