

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

TRANSPARÊNCIA FISCAL NA UNIÃO  
EUROPEIA E A SUA IMPORTÂNCIA  
NO COMBATE À ELISÃO E À  
EVASÃO FISCAL

---

Ana Raquel Prazeres

Lisboa, novembro de 2020



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

TRANSPARÊNCIA FISCAL NA UNIÃO  
EUROPEIA E A SUA IMPORTÂNCIA  
NO COMBATE À ELISÃO E À  
EVASÃO FISCAL

Ana Raquel Prazeres

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Paulo Nogueira da Costa, Professor Adjunto, Direito Fiscal e Fiscalidade.

Constituição do Júri:

Presidente - Prof. Doutor Francisco Domingos

Vogal - Prof. Especialista Jesuino A. Martins

Vogal - Prof. Doutor Paulo Nogueira da Costa

Lisboa, novembro de 2020

## **Agradecimentos**

Quero expressar os meus sinceros agradecimentos,

Ao Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa, orientador da presente dissertação, pelo seu total apoio, acompanhamento e disponibilidade permanente e ilimitada, assim como as críticas e correções efetuadas durante a orientação, que em muito enriqueceu a minha formação académica e científica.

A todos os Professores do Mestrado em Fiscalidade, pelos conhecimentos que me transmitiram, pois sem as bases por eles proporcionadas não teria sido possível elaborar este trabalho.

Ao Filipe e a todos os meus amigos e colegas, pelo companheirismo, amizade e partilha de saberes, deixo o reconhecimento merecido.

Agradeço à minha família por todo o apoio incondicional, em especial aos meus pais e à minha avó Noémia, pelo amor e suporte com que sempre me presentearam.

Agradeço a Deus, sem o qual, estou certa, nada disto seria possível.

A todos o meu profundo e sincero agradecimento.

## Resumo

No atual contexto internacional, as relações comerciais e económicas têm assumido uma extensão que ultrapassa as fronteiras físicas dos Estados.

Este é um fenómeno bem presente na União Europeia, pois com a criação do mercado interno, é assegurada aos seus cidadãos a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, sendo suprimidas as fronteiras físicas entre os Estados-Membros.

A esta realidade estão associados desafios, tais como a problemática da elisão e da evasão fiscal, ocorrências que comprometem a justa repartição dos encargos entre os contribuintes, bem como a concorrência leal entre as empresas, prejudicando o funcionamento do mercado interno.

Com o objetivo de corrigir estas ocorrências prejudiciais ao bom funcionamento do mercado interno, a União Europeia tem criado instrumentos destinados a reforçar a cooperação entre os Estados-Membros, os quais devem ser analisados. Destaca-se a Diretiva 2011/16/UE, relativa à troca de informações, assim o pacote sobre a transparência fiscal.

**Palavras-chave:** Elisão; Evasão; Transparência Fiscal; Troca de Informações;

## **Abstract**

In the current international context, the commercial and economic relations have assumed an extension that goes beyond the frontiers of the States.

This is a regular phenomenon in the European Union, because with the creation of the internal market, it's assured to the citizens a free circulation of people, assets, services and financial capital, with the physical borders between the Member States being removed.

Challenges are associated with this reality, such as the problematic of elision and tax avoidance, events that compromise a fair sharing of charges among contributors, as well the loyal competition between companies, that harms the running of the internal market.

With the goal of correcting these harming occurrences that are detrimental to the smooth functioning of the internal market, the EU has created instruments destined to reinforce cooperation between Member States, which has to be analyzed. Regarding the trade of information, in the 2011/16/EU Directive, stands out the package on fiscal transparency.

**Key-Words:** elision; tax avoidance; fiscal transparency; trade of information.

# Índice

1. Introdução .....	1
1.1. Objeto e Objetivo da Investigação .....	3
1.2. Metodologia de Investigação Proposta .....	4
2. A Troca de Informações Fiscais .....	5
2.1. Transparência Fiscal .....	5
2.1.1. Iniciativas para aumentar a Transparência Fiscal a nível internacional .....	6
2.1.1.1. <i>A Convenção Modelo da OCDE – Art.º 26.º</i> .....	8
2.1.1.2. <i>A cimeira do G-20 de abril de 2009</i> .....	10
2.1.1.3. <i>O Pacote sobre Transparência Fiscal</i> .....	10
2.1.1.4. <i>O Projeto BEPS</i> .....	12
3. A Troca de Informações Fiscais na União Europeia .....	14
3.1. Princípios Gerais .....	15
3.2. Principais Diretivas .....	17
3.2.1. Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro .....	17
3.2.2. Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro .....	19
3.2.3. Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015 .....	21
3.2.4. Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016 .....	23
3.2.5. Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018 .....	24
3.3. O regime jurídico da troca de informações fiscais .....	26
3.3.1. O âmbito da troca de informações fiscais .....	26
3.3.1.1. <i>O âmbito objetivo</i> .....	26
3.3.1.2. <i>O âmbito subjetivo</i> .....	28
3.3.1.2. <i>Os âmbitos temporal e espacial</i> .....	29
3.3.2. Modalidades de Troca de Informações .....	30
3.3.2.1. <i>Troca de informações a pedido</i> .....	30
3.3.2.2. <i>Troca de informações automática</i> .....	31
3.3.2.3. <i>Troca de informações espontânea</i> .....	32
3.3.3. Outras formas de cooperação administrativa .....	34
3.3.3.1. <i>A presença de funcionários fiscais nos serviços administrativos e participação nos inquéritos administrativos no estrangeiro</i> .....	34
3.3.3.2. <i>Controlos Simultâneos</i> .....	35
3.3.3.3. <i>Notificação administrativa</i> .....	35
3.3.3.4. <i>Retorno de informação</i> .....	36
3.3.3.5. <i>Partilha de experiências</i> .....	36
3.3.4. Os procedimentos .....	36
4. Elisão e Evasão Fiscal .....	37
4.1. Causas e Consequências .....	39
4.2. A União Europeia no combate à elisão e evasão fiscal .....	41
4.2.1. A Diretiva Anti Elisão (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016 .....	41
5. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia .....	43
5.1. Acórdão <i>Berlioz Investment Fund SA vs. Directeur de l’administration des contributions directes</i> .....	43
5.1.1. Identificação das partes .....	43
5.1.2. Objeto do litígio .....	43
5.1.3. Dos factos .....	45
5.1.4. Enquadramento jurídico .....	46
5.1.5. Apreciação .....	47
6. Conclusão .....	52
Bibliografia .....	54

## Índice de Figuras

<b>Figura 2.1</b> – Plano de ação BEPS.....	12
---	----

## Lista de Abreviaturas

**Art./Arts.** – Artigo/Artigos

**AT** – Autoridade Tributária

**BEPS** – *Base Erosion and Profit Shifting*

**CFC** – *Controlled Foreign Company*

**CMOCDE** – Convenção Modelo da OCDE

**EM** – Estados Membros

**FATCA** – *Foreign Account Tax Compliance Act*

**G20** - Grupo formado pelos ministros das finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a UE

**IEC** – Impostos Especiais de Consumo

**IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado

**OCDE** - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

**TFUE** – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

**TIEAs** - *Tax Information Exchange Agreements*

**TUE** – Tratado da União Europeia

**UE** – União Europeia



## 1. Introdução

Num mundo cada vez mais globalizado, com um alto nível de competitividade, em que assistimos a um rápido progresso tecnológico, à evolução do comércio eletrónico, e à abolição das fronteiras terrestres, os Estados-Membros têm vindo a perder a sua soberania, dificultando o correto estabelecimento dos impostos devidos, questão que incita à elisão e à evasão fiscal.

É legítimo que as escolhas dos contribuintes passem por procurar as melhores opções disponíveis para satisfazerem as suas necessidades, pretendendo suportar o mínimo de despesas possíveis. Porém, este raciocínio leva os contribuintes a violarem preceitos e princípios tributários.

O progresso tecnológico, aliado à globalização das economias, representa uma dificuldade acrescida para as administrações fiscais relativamente à identificação e localização das operações económicas, o que se tem traduzido em perdas fiscais para os Estados-Membros. De forma a combater a perda de receita fiscal na União Europeia, os legisladores têm vindo a adotar uma postura proativa e abrangente sobre as diversas transações económicas realizadas.

Contudo, cada vez mais as empresas multinacionais aproveitam a complexidade das regras fiscais e a falta de cooperação entre os Estados-Membros da UE para deslocalizar lucros e reduzir ao mínimo os impostos a pagar, privando, assim, os orçamentos públicos dos Estados-Membros.

As formas de planeamento fiscal agressivo são cada vez mais sofisticadas sendo, desta forma, exploradas não só as lacunas, mas também as diferenças legislativas entre Estados-Membros, tendo como principal objetivo a redução do impacto da carga fiscal, essencialmente no âmbito empresarial.

Esta realidade trouxe novos desafios ao funcionamento dos sistemas fiscais, causando distorções nos mercados internacionais, o que tem constituído um entrave ao bom funcionamento do mercado interno e à obtenção de receita fiscal.

Urge, portanto, encontrar respostas e soluções eficazes, bem como desenvolver mecanismos de combate a estes fenómenos, os quais afetam a estrutura de qualquer país.

A transparência e a cooperação entre Estados-Membros surgem, então, como instrumentos importantes para combater e prevenir práticas abusivas, e superar os desafios de uma era cada vez mais globalizada.

A União Europeia deve assumir um papel de liderança na luta contra a elisão e a evasão fiscal, uma vez que estas constituem um dos principais problemas com que as administrações se deparam, incentivando, deste modo, a transparência das informações fiscais, bem como a assistência mútua entre os Estados-Membros.

É de salientar que a transparência na troca de informações apesar de fundamental, não significa um acesso à informação sem restrições.

Em suma, a relevância do estudo da transparência na União Europeia e a sua importância no combate à elisão e à evasão fiscal torna-se fundamental na esfera académica, dado que, ao analisar as alterações que a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade sofreu, se constatarem os desenvolvimentos feitos em prol da luta contra a elisão e a evasão fiscal, tornando-se evidente o interesse de se rever os mecanismos pelos quais os Estados se organizam para defrontar e reprimir estes fenómenos.

Tendo em vista o ambiente empresarial, torna-se relevante a elaboração de um trabalho académico sobre a temática, pois a elisão e a evasão fiscal são ocorrências presentes nas empresas. É, assim, importante, investigar qual o impacto que o reforço da transparência na União Europeia tem tido.

## **1.1. Objeto e Objetivo da Investigação**

Como objeto da investigação académica, apresentamos o estudo da problemática do combate à elisão e evasão fiscal através da transparência fiscal, estudo este cujo objetivo é não só aprofundar estes conceitos, mas também analisar, numa vertente prática e sintética, o impacto que as alterações na legislação sobre a troca de informações trouxeram a nível da União Europeia. É importante ter em consideração as ditas alterações, pois estas aumentaram a eficácia e aplicabilidade legislativa, contribuindo para uma melhoria no funcionamento do mercado interno e, conseqüentemente, para a supressão eficaz de comportamentos abusivos.

Deste modo, será analisada jurisprudência relacionada com esta temática, bem como as alterações da Diretiva 2011/16/UE, o Pacote de Transparência Fiscal e a Diretiva anti elisão fiscal da UE (ATAD) 2016/1164.

Posteriormente, será feita uma reflexão crítica tanto sobre a legislação em vigor, como sobre as diversas perspetivas sobre a temática.

Além dos objetivos já referidos, a elaboração da investigação científica sobre estas matérias tem igualmente como finalidade estimular o estudo académico acerca das temáticas da transparência e combate à elisão e evasão fiscal, promovendo do mesmo modo discussões sobre as temáticas apresentadas.

Ao debruçarmo-nos sobre estas matérias, para além da sua relevância do ponto de vista académico, é necessário salientar a sua importância do ponto de vista social.

Ao serem analisadas as formas de combate à elisão fiscal estamos simultaneamente a contribuir para uma melhor repartição da receita pública e, por conseguinte, para uma sociedade mais justa e desenvolvida.

## **1.2. Metodologia de Investigação Proposta**

Relativamente ao método de investigação, propõe-se que a dissertação assente na análise de diversos instrumentos jurídicos internacionais que regulam a temática da transparência, troca de informações, elisão e evasão fiscal, assim como de obras produzidas pela comunidade científica, nomeadamente artigos académicos, dissertações, não periódicos e artigos de opinião, os quais podem incidir especificamente sobre o tema a tratar, mas também de carácter geral.

Deste modo, poder-se-á abranger diversas perspetivas sobre o assunto, com base em material científico válido, assegurando o rigor que a elaboração da presente dissertação exige.

A componente prática consistirá na análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, devido ao seu relevo no Direito da União Europeia e no âmbito da fiscalidade, pretendendo elaborar-se uma reflexão crítica acerca da mesma.

## 2. A Troca de Informações Fiscais

### 2.1. Transparência Fiscal

Num mundo cada vez mais globalizado, com um alto nível de competitividade, em que assistimos a um rápido progresso tecnológico, à evolução do comércio eletrônico, e à abolição das fronteiras terrestres, os Estados-Membros têm vindo a perder a sua soberania, dificultando o correto estabelecimento dos impostos devidos, fenómeno que incita à elisão e evasão fiscal. Conforme Missel (2011, p.4):

As fronteiras de antigamente não são mais obstáculos à mobilidade de capitais, e isto acaba sendo visto como uma possibilidade de vantagens tributárias por parte, principalmente, das empresas. Ademais essa facilidade de circulação de capitais gera a concorrência fiscal prejudicial (prática adotada por países para atração de capitais e empreendimentos estrangeiros, mediante baixa ou nenhuma tributação, ocasionando a erosão das bases tributárias).

A transparência fiscal<sup>1</sup> surge, então, como um dos instrumentos importantes para combater e prevenir práticas abusivas.

A presente dissertação irá, fundamentalmente, analisar a questão da troca de informações na União Europeia, à luz do princípio da transparência fiscal, sendo este um dos princípios essenciais do Direito Fiscal.

Segundo Azevedo (2010, p.16), podemos afirmar que este princípio se materializa na

[n]ecessidade de uma clara e atempada publicação e publicitação das regras aplicáveis pela Administração Fiscal, a fim de serem invocadas posteriormente pelos contribuintes, por exemplo em sede de reclamações e recursos, assegurando-se assim o cumprimento do imperativo do direito à audição e à defesa, bem como o efetivo acesso ao Direito e aos tribunais, princípio aliás consignado na nossa lei fundamental.

Na ótica de Teixeira (2008), um sistema fiscal transparente e simples evita as normas excepcionais, como as isenções e os benefícios fiscais, combatendo, desta forma distorções na aplicação das normas fiscais entre cada Estado-Membro.

---

<sup>1</sup> A transparência fiscal em nada se confunde com o -“regime da transparência fiscal”- do art. 6º. do CIRC.

Através deste princípio, somos remetidos para a troca de informações entre Estados, pois, para um eficaz funcionamento do sistema e para a prevenção da elisão e evasão fiscal, são necessárias transparência e cooperação entre as Administrações Fiscais. É importante salientar que um sistema fiscal ineficiente, não só gera desconfiança e insegurança nos cidadãos relativamente ao sistema, como também uma economia distorcida, o que traz consequências ao nível da injustiça social, dado que não se trata apenas de uma questão de não arrecadação da receita fiscal, mas também da repercussão que essa situação tem em cada estado. Na tese defendida por Fraga (2011, p.16), para um bom funcionamento do Mercado Interno, é necessário que os Estados-Membros desenvolvam um «sistema viável e obter receitas suficientes para prover adequadamente às necessidades dos serviços públicos aos seus cidadãos».

Diversos trabalhos têm sido desenvolvidos e aplicados, sobretudo pela OCDE e pela UE, para promover a transparência fiscal, bem como a troca de informações. Referindo Fraga (2011), há um consenso internacional no sentido de como a transparência a nível global tem levado a que os planeadores fiscais revejam as suas estratégias face às incertezas criadas pela concorrência fiscal prejudicial, alguns trabalhos e estratégias, relevantes para a temática em estudo, serão citados e abordados em capítulos posteriores.

### **2.1.1. Iniciativas para aumentar a Transparência Fiscal a nível internacional**

Tanto a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), como a União Europeia têm promovido uma série de iniciativas para aumentar a transparência fiscal bem como combater eficazmente a elisão e evasão fiscal. Diversos projetos têm sido desenvolvidos com o objetivo de alertar os estados da necessidade de se regerem pelos critérios de transparência bem como adotarem os padrões internacionalmente aceites de cooperação na luta contra a elisão e evasão fiscal.

Nas palavras de Oliveira (2012, p. 141):

[c]ombater a fraude e evasão fiscal internacional associadas às atuações da concorrência fiscal prejudicial; permitir a boa aplicação das Convenções de Dupla Tributação e/ou do Direito Interno dos respetivos Estados contratantes [...]; e garantir a efetiva aplicação da legislação comunitária, assegurando a articulação entre os vários

sistemas fiscais dos Estados Membros, apoiando a competitividade das empresas multinacionais e, em geral, os contribuintes europeus no cumprimento dos seus deveres tributários, condições indispensáveis à plena realização do Mercado Interno, sem esquecer os objetivos de justiça financeira que deva presidir à repartição da carga tributária, materializada sobretudo na garantia de aplicação dos princípios da generalidade, de capacidade contributiva e da igualdade.

É de destacar o trabalho desenvolvido por parte da OCDE, cuja agenda tem sido, segundo Cruz (2014, p.138), «rigorosa e exigente para que todas as jurisdições se comprometam no aumento de troca de informações em matéria fiscal, usando um padrão de referência (“standart”) muito rigoroso nos tratados de troca de informações (Tax Information Exchange Agreements – TIEAs)». Tendo sido celebrada entre o Conselho da Europa e a OCDE em 1998 a Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal a qual foi revista em 2010, e é um instrumento que conjetura todas as formas concebíveis de cooperação administrativa entre Estados em matéria de determinação e cobrança de impostos, objetivando o combate à elisão e evasão fiscais.

Outro trabalho de relevância a nível internacional é a Convenção Modelo da OCDE sobre a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o património. Esta convenção veio estabelecer um padrão internacional de troca de informações que vincula os Estados-Membros, acabando por constituir *soft law*.

A OCDE juntamente com o G20 em 2013, apresentaram o Plano de Ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), cuja função manifesta é a correção aos problemas da dupla não tributação e do planeamento fiscal agressivo.

Além destes, também de salientar o Acordo Multilateral para a troca de informação fiscal mediante relatórios país por país (*Multilateral Competent Authority Agreement*), este acordo foi assinado por 31 países, incluindo Portugal, no âmbito da ação 13 do plano BEPS.

Ainda se destaca o Pacote Anti Evasão Fiscal (*Anti Tax Avoidance Package*) apresentado pela Comissão em 28 de Janeiro de 2016, o qual compreende uma diretiva anti elisão fiscal, recomendações aos Estados sobre a revisão dos tratados, revisão da Diretiva sobre cooperação administrativa e uma estratégia externa para garantir a tributação efetiva das multinacionais.

### ***2.1.1.1. A Convenção Modelo da OCDE – Art.º 26.º***

Uma das adversidades com que os Estados se deparam é com a dupla tributação, urge assim a necessidade de procurar soluções unilaterais, estas de natureza legislativa ou soluções bilaterais, de natureza convencional.

Neste seguimento, foi constituída a Convenção Modelo da OCDE que assenta na «necessidade de facilitar negociações bilaterais e tornar possível uma certa harmonização das Convenções Fiscais para benefício dos contribuintes e das Administrações Fiscais.» (Fraga, 2011, p.24). A existência deste modelo remonta-nos a 1963, sendo o primeiro modelo de convenção sobre dupla tributação do rendimento e do capital, que posteriormente seria revisto em 1977, passando a designar-se, a partir dessa data, por Convenção Modelo da OCDE.

Diversos tratados bilaterais regem-se pelo CMOCDE, pois em larga medida, este é o modelo aceite por vários estados no tocante à eliminação da dupla tributação, regendo-se pelo princípio da residência e da fonte, no âmbito do qual o poder de tributar apraz ao Estado da residência, salvo certas exceções, em que esse poder poderá ser concedido ao Estado da fonte. Para evitar a dupla tributação, estão previstos mecanismos tais como a isenção de imposto ou crédito.

Importa para a temática em estudo, salientar o artigo 26º do referido diploma, o qual trata da troca de informações como sendo um instrumento fundamental no combate contra a evasão fiscal. Este artigo estabelece as regras referentes à troca de informações entre os Estados tendo como objetivo não só a aplicação das normas da Convenção, mas também servir como base para a aplicação das leis fiscais nacionais.

O nº1 do artigo 26.º começa por referir que só poderão ser trocadas entre Estados informações previsivelmente relevantes, esta condição permite assim que a transmissão de informações possa ser ampla, mas ao mesmo tempo, limita a troca de informações no sentido de estas terem de ser pertinentes para a investigação fiscal. Deparamo-nos com um juízo de importância das informações, juízo esse que permite ao Estado requerido recusar-se a fornecer as informações pedidas. A parte final do nº1 postula a condição, de que a informação só poderá ser trocada desde que a tributação prevista em cada Estado não seja contrária à Convenção.

Analisando o nº2, é abordada a confidencialidade, sendo imposto ao Estado requerente o dever de tratar da informação recebida sigilosamente pelas pessoas ou autoridades competentes.

Prosseguindo nesta análise, chegamos ao nº3, este apresenta restrições a favor do Estado requerido, não sendo este obrigado a passar a informação que vá contra a sua legislação, ou contra o ordenamento jurídico. Tão pouco é obrigado a transmitir informações que revelem segredos comerciais, industriais ou comerciais, ou que vão contra a ordem pública. Podemos concluir que estas restrições protegem as legislações internas de cada país, limitando assim as trocas de informações.

Passando ao nº4, este impõem que mesmo que não seja do interesse do Estado contratante as informações pedidas, este deve utilizar do poder que dispõe a fim de obter as informações solicitadas. Um estado não pode recusar trocar informação ou proceder de modo a obter essa mesma informação com base de que tais informações fiscais não se revistam de interesse para si.

Por fim, o nº5 do art.º 26.º é mencionado que os Estados não podem recusar trocar informações por estas serem detidas por instituições bancárias ou por outras instituições financeiras, neste parágrafo deparamo-nos com a imposição de uma obrigação positiva.

Podemos concluir que as trocas de informações fiscais têm de ser realizadas de acordo com as normas estipuladas, devendo só serem comunicadas as informações previsivelmente relevantes, sendo estas tratadas confidencialmente por um grupo específico de pessoas para o efeito, sendo postos limites a estas trocas. As informações solicitadas que não forem de interesse do Estado requerido ou o sigilo bancário, não podem ser usadas como motivos para negar a cooperação e a troca das informações.

Esta convenção permite-nos assim um conceito amplo para as possíveis trocas de informação, mas também os limites necessários para que estas sejam feitas com critérios que estejam de acordo com os objetivos (que se pretendem prosseguir) da investigação em

curso. Sendo assim uma referência e servindo como base para diversos tratados bilaterais sobre troca de informações.

#### ***2.1.1.2. A cimeira do G-20 de abril de 2009***

A cimeira do G-20 que decorreu em Londres, em abril de 2009, teve como tema de discussão a necessidade de uma maior transparência fiscal, através de mecanismos de cooperação internacional, o controlo dos paraísos fiscais, bem como o fim do sigilo bancário, como referido pelos líderes reunidos na cimeira, “a era do sigilo bancário terminou”.

De acordo com Azevedo (2010), o G-20 tem vindo a exercer pressão internacional, com vista às jurisdições flexibilizarem as suas legislações, de modo a incrementar a troca de informações entre Estados, a cooperação fiscal, e aumento da transparência, de modo a reduzir e evitar o encobrimento de situações fraudulentas.

Devido a esta pressão internacional no sentido de uma maior transparência, cooperação e flexibilização, muitos avanços foram feitos, deixando a “lista negra” de países não cooperantes de existir. Surgindo a “lista cinzenta” dos países que se comprometeram a cooperar, mas ainda não implementaram o standard internacional. Por último, encontra-se a “lista branca”, da qual fazem parte dos países que já implementam os padrões internacionais definidos em matéria de transparência e cooperação.

#### ***2.1.1.3. O Pacote sobre Transparência Fiscal***

A elisão e evasão fiscais das empresas têm privado os orçamentos públicos dos Estados-Membros da UE de verbas avultadas, comprometendo a concorrência leal entre as empresas bem como a justa repartição dos encargos entre os contribuintes.

A Comissão Europeia, com vista na luta contra o planeamento fiscal agressivo e contra práticas fiscalmente abusivas, desenvolveu um pacote sobre a transparência fiscal, de modo a proteger as respetivas matérias coletáveis e identificar de forma eficaz as empresas que tentam esquivar-se dos pagamentos que lhes correspondem.

A 18 de março de 2015, através da Comunicação sobre a transparência fiscal para combater a elisão e evasão fiscais, é implantado o Pacote sobre Transparência Fiscal.

O elemento chave do pacote sobre a transparência fiscal é a introdução da troca automática de informações entre os Estados-Membros em relação aos seus acordos fiscais prévios. Mas este pacote promove também outras iniciativas de transparência fiscal na UE, como a avaliação da possibilidade de introduzir novas exigências de transparência para as empresas multinacionais, a revisão do Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas, a quantificação da amplitude da elisão e evasão fiscais e a revogação da diretiva relativa à tributação da poupança.

Atualmente os EM partilham pouca informação sobre os seus acordos fiscais prévios, acordos esses que podem afetar as suas próprias matérias coletáveis. Esta falta de transparência em matéria de acordos fiscais está a ser estudada por várias empresas a fim de reduzirem artificialmente a sua contribuição fiscal.

Com o escopo de retificar esta situação, os EM passam a estar obrigados à troca automática de informações sobre acordos fiscais prévios, sendo o prazo fixado para esta troca ocorrer de três em três meses. A troca automática de informações sobre os acordos fiscais prévios concederá aos EM a possibilidade de constatar certas práticas fiscais abusivas de empresas e tomar as medidas que forem necessárias para dar respostas a estes problemas.

A Comissão irá averiguar a possibilidade de adotar novas exigências de transparência para as empresas, com a divulgação pública de certas informações fiscais por parte das empresas multinacionais.

O Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas, este código é um dos principais instrumentos para garantir a concorrência leal em matéria de tributação das empresas. Contudo, nos últimos tempos, este código perdeu alguma eficácia no combate contra a elisão e evasão fiscais, dada a sofisticação e complexidade dos mecanismos que as empresas aplicam, sendo pois necessário a Comissão juntamente com os EM rever o Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas de modo a garantir uma leal concorrência fiscal e transparência na UE.

Quanto à quantificação da amplitude da elisão e evasão fiscais, tendo em consideração a falta de estatísticas fiáveis sobre estes temas, estas estatísticas seriam um grande progresso no combate destas problemáticas.

Por fim, a revogação da diretiva relativa à tributação da poupança ocorreu devido ao alargamento do âmbito de aplicação para a troca de informações sobre contas financeiras, incluindo os rendimentos da poupança correspondentes.

#### 2.1.1.4. O Projeto BEPS

O projeto BEPS solicitado em setembro de 2013 pelos líderes do G20 à OCDE é outra importante iniciativa para combater a erosão da base tributável e o desvio de lucros.

Em 5 de outubro de 2015, foi apresentado pela OCDE um pacote de 13 relatórios, os quais «incluem um reforço dos princípios de fiscalidade internacional e medidas aptas a combater a BEPS» (Machado & Costa, 2019, p.171).

As ações compreendidas nos relatórios do projeto BEPS são as seguintes:

<b>Plano de ação</b>		
Ações, grupo de trabalho, área		
<b>Nr</b>	<b>Ação</b>	<b>Área de foco</b>
1	Abordar os desafios da economia digital	Economia digital
2	Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos	Coerência (Híbridos)
3	Reforçar as normas sobre transparência fiscal internacional (Controlled Foreign Companies – CFC)	Coerência (CFC)
4	Limitar a erosão da base tributável através da dedução de juros e outros rendimentos equivalentes	Coerência (Dívida)
5	Combater de modo mais eficaz as práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância	Coerência (Deals)
6	Prevenir a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação	Substância (Convenções)
7	Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável (EE)	Substância (EE)
8	Alinhar os preços de transferência com a criação de valor dos intangíveis	Substância (PT)
9	Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital	Substância (PT)
10	Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação a outras transações de maior risco	Substância (PT)
11	Estabelecer metodologias para recolha e análise dos dados sobre o BEPS e as ações para o seu combate	Transparência (Recolha de Dados)
12	Solicitar que os contribuintes divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo	Transparência (Esquemas)
13	Reexaminar a documentação de preços de transferência	Transparência (Documentação)
14	Tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes	Transparência (Disputas)
15	Desenvolver um instrumento multilateral	Instrumentos multilaterais

Analisar e agir, preparando o futuro - Implementar o BEPS Action Plan  
PwC

Junho 2015  
Slide 7

**Figura 2.1** – Plano de ação BEPS

Iremos fazer uma breve análise das ações 11, 12, 13 e 14, cuja área de foco é a transparência, área de interesse da presente dissertação.

A ação 11- Estabelecer metodologias para recolha e análise dos dados sobre o BEPS e as ações para o seu combate, tem como objetivo:

Desenvolver recomendações em matéria de indicadores da dimensão e do impacto económico da erosão da base tributária e da transferência de lucros e assegurar a disponibilidade das ferramentas para monitorar e avaliar a eficácia e o impacto económico das ações levadas a cabo para combater esse fenómeno de forma contínua.

A disponibilização de informação de forma organizada, detalhada e tempestiva é necessária para os governos poderem identificar as áreas de risco e assim combater estes fenómenos de forma eficaz. A transparência necessita também de ser empregue em determinados procedimentos e transações em matéria tributária.

Quanto à ação 12 – Solicitar que os contribuintes divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo, é necessário desenvolver e planear normas de declaração obrigatória de esquemas de planeamento fiscal agressivo, regimes que consagrem a obrigação de comunicação, informação e esclarecimentos à administração fiscal, isto é, serem feitas alterações em matéria de obrigações de comunicação à administração fiscal adotadas pelos Estados.

As assimetrias entre os contribuintes e as administrações fiscais, as diferentes exigências de documentação em matéria de preços de transferência, constituem obstáculos que devem ser suprimidos, de modo, que as administrações fiscais tenham acesso a informação relevante e adequada, aumentando a transparência fiscal, para combater o planeamento fiscal abusivo.

A ação 13 – Reexaminar a documentação de preços de transferência, «contem uma proposta de revisão à estrutura da documentação a apresentar em matéria de preços de transferência, por parte de grupos económicos multinacionais» (Deloitte), com o fim de reforçar a transparência para a administração tributária. Desta forma, as multinacionais irão proporcionar aos Estados informação relevante e necessária sobre a repartição global dos lucros, sobre a sua atividade económica, os impostos pagos nos diferentes países, de acordo com um modelo comum, Country-by-Country Report (CbC Report).

Por fim, a ação 14 – Tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes, constitui um complemento aos trabalhos relativos à erosão da base tributável e à transferência de lucros, na medida em que procura desenvolver soluções para abordar os obstáculos que possam surgir entre Estados em relação à aplicação do Acordo para evitar a Dupla Tributação (ADT), como também tornar mais eficazes os instrumentos de resolução de tais disputas. Para tal, esta ação procura «analisar e remover os obstáculos que impedem a efetiva resolução de disputas através do procedimento amigável», procurando resolver problemas como, por exemplo, a falta de transparência no que diz respeito ao acesso do procedimento e a complexidade deste procedimento.

Como podemos observar nestas quatro ações, a transparência é essencial a vários níveis para a prevenção da erosão da base tributária e da transferência de lucros. As informações fornecidas devem ser claras, específicas, de acessível disponibilidade e análise, e também devem ser desenvolvidas estratégias de planeamento tributário e obrigações em matéria de documentação de preços de transferência.

### **3. A Troca de Informações Fiscais na União Europeia**

A União Europeia tem sido um membro ativo no combate à elisão e à evasão fiscal, sendo a troca de informações fiscais entre estados-membros uma das principais matérias sobre o qual a UE se tem debruçado.

A troca de informações fiscais é uma das modalidades de assistência mútua administrativa em matéria fiscal que, segundo Pereira (2011, p.21), «constitui um importante instrumento ao serviço do estabelecimento do mercado interno, da salvaguarda dos princípios fundamentais do ordenamento jurídico europeu e do respeito pelos direitos dos contribuintes».

O fenómeno da globalização da economia trouxe novos desafios no domínio da fiscalidade à União Europeia. Apesar da soberania dos estados-membros, estes isoladamente já não conseguem dar resposta eficaz à elisão e evasão fiscais, impedindo uma correta determinação dos impostos, constituindo um obstáculo ao mercado interno.

Sobre esta temática, Oliveira (2012, p.21) chama a atenção para este obstáculo:

Na Europa comunitária, a integração exige a eliminação das assimetrias fiscais suscetíveis de gerarem distorções nas condições de concorrência e na localização dos investimentos no Mercado interior, reivindicando da parte das várias Administrações tributárias chamadas a dar execução aos sistemas fiscais em vigor, uma atuação que assegure maior eficácia a cada uma e melhor equiparação de todas no respetivo desempenho.

Uma efetiva troca de informações é fulcral para desenvolver-se um Mercado Interno sem fronteiras e de uma competição justa e livre entre os seus Estados-Membros, combatendo a concorrência fiscal prejudicial e assegurando a correta determinação, liquidação e cobrança de impostos. Considerando a incapacidade da prossecução dos objetivos a alcançar nestas matérias, é necessário promover e incentivar a cooperação administrativa e assistência mútua entre estados.

Oliveira (2012, p.107) afirma que:

[a] única estratégia de luta concretamente eficaz e efetivamente passível de concretização ao nível das estruturas estaduais e supranacionais é a baseada na cooperação entre as entidades que, em cada um e em todos os Estados-Membros, organizam e coordenam as investigações e controles.

Em conclusão, uma maior cooperação e assistência mútua entre os Estados-Membros irá conduzir a uma maior eficácia por parte das Administrações Tributárias, facilitando o conhecimento da real situação tributária dos contribuintes e reduzindo as práticas prejudiciais para a concorrência económica.

Cada vez mais a UE tem concentrado esforços para uma maior eficácia do sistema fiscal, bem como a luta contra a elisão e evasão fiscal, através de uma maior transparência fiscal.

### **3.1. Princípios Gerais**

No âmbito da União Europeia, encontramos dois tipos de princípios jurídicos que presidem a troca de informações fiscais entre Estados-Membros. No primeiro grupo encontramos os princípios que se referem aos procedimentos e atuações que propiciam a troca de informações, sendo eles: O Princípio da Equivalência, o Princípio da Reciprocidade, o

Princípio da Subsidiariedade, o Princípio da Atuação por Conta Própria; no segundo grupo temos os princípios que regem o intercâmbio das informações, os quais são: o Princípio da Especialidade e o Princípio da Confidencialidade.

O princípio da equivalência<sup>2</sup> demanda que o Estado-Membro requerido não poderá ser obrigado a trocar informações fiscais se as mesmas não poderem ser obtidas pelas autoridades nacionais daquele Estado Membro, num procedimento de igual natureza ou semelhante, no âmbito da respetiva legislação em vigor ou das suas práticas administrativas.

Quanto ao princípio da reciprocidade<sup>3</sup>, este proporciona que o Estado requerente pode solicitar e obter informações do Estado requerido na mesma medida em que também as poderá transmitir.

Por sua vez, o princípio da subsidiariedade<sup>4</sup> estabelece que um Estado Membro só pode requerer informações a outro Estado Membro se tiver esgotado todas as suas fontes para obter as informações pretendidas.

Por fim, neste grupo, encontra-se o princípio da atuação<sup>5</sup> por conta própria que refere-se ao dever das autoridades do Estado requerido procederem com uma igual conduta no

---

<sup>2</sup> O Princípio da equivalência encontra-se mencionado no número 1 do artigo 8º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, no número 2 do artigo 17º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, no número 2 do artigo 40º do Regulamento nº 1798/2003 do Conselho e no número 2 do artigo 54º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho.

<sup>3</sup> O Princípio da Reciprocidade encontra-se estatuído no número 3 do artigo 8º da Diretiva 77/799/CE do Conselho, no número 3 do artigo 17º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, no número 3 do artigo 40º do Regulamento nº 1798/2003 e no número 3 do artigo 54º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho.

<sup>4</sup> O Princípio da subsidiariedade encontra-se consagrado na alínea b) do número 1 do artigo 30º do Regulamento nº 2073/2004 do Conselho, no número 1 do artigo 2º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, no número 1 do artigo 17º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, na alínea b) do número 1 do artigo 40º do Regulamento nº 1798/2003 do Conselho e na alínea b) do número 1 do artigo 54º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho.

<sup>5</sup> O Princípio da atuação por conta própria está estatuído no número 4 do artigo 5º do Regulamento nº 2073/2004 do Conselho, no número 2 do artigo 2º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, no número 1 do artigo 18º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, no número 4 do artigo 5º do Regulamento nº 1798/2003 do Conselho e no número 5 do artigo 7º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho.

tratamento bem como nos procedimentos administrativos e tributárias da informação solicitada, pelo Estado requerente, como se de um procedimento interno se tratasse.

No segundo grupo, encontramos o princípio da especialidade<sup>6</sup>, o qual proíbe a utilização das informações trocadas para atingir um fim que não seja o mesmo a que se destinava quando foram requeridas.

Por fim, o princípio da confidencialidade<sup>7</sup> consagra que o Estado requerente das informações fiscais, não pode revelá-las a terceiros, sejam a entidades públicas ou privadas.

## **3.2. Principais Diretivas**

### **3.2.1. Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro**

A Diretiva 2011/16/UE, veio revogar e substituir a Diretiva 77/799/CEE, facultando aos Estados-membros os mecanismos necessários à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, cuja esta última Diretiva já não estava apta a responder aos obstáculos de uma globalização crescente. Com efeito, a Diretiva 2011 estabelece regras mais claras e precisas de modo a regulamentar a troca de informações entre Estados da União Europeia, proporcionando uma performance mais eficaz no combate à elisão e evasão fiscais e promovendo uma cooperação mais célere e direta entre as autoridades fiscais.

Desde modo, novos elementos foram adotados na Diretiva, relacionados com i) o alargamento do âmbito de aplicação da cooperação administrativa no que respeita aos impostos e modalidades de cooperação; ii) novos formulários e um canal para a troca de informações; iii) o reforço da troca automática de informações; iv) o estabelecimento de

---

<sup>6</sup> O Princípio da especialidade encontra-se no segundo, terceiro e quarto parágrafos do n.º 1 do artigo 31.º do Regulamento 2073/2004 do Conselho, no número 1 do artigo 7.º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, no primeiro, segundo e terceiro parágrafos do número 1 do artigo 16.º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, no primeiro, segundo, terceiro e quarto parágrafos do número do artigo 41.º do Regulamento 1798/2003 do Conselho e no primeiro, segundo, terceiro e quarto parágrafos do número 1 do artigo 55.º do Regulamento n.º 904/2010 do Conselho.

<sup>7</sup> O Princípio da Confidencialidade encontra-se no número 1 do artigo 31.º do Regulamento n.º 2073/2004 do Conselho, no número 1 do artigo 7.º da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, no número 1 do artigo 16.º da Diretiva 2011/16/EU do Conselho, no número 1 do artigo 41.º do Regulamento n.º 1798/2003 do Conselho e no número 1 do artigo 55.º do Regulamento n.º 904/2010 do Conselho.

prazos para a transmissão de informações; v) a implantação das informações na posse de instituições bancárias ou financeiras.

Os novos procedimentos e normas, permitem uma cooperação mais ampla entre os EM, estabelecendo a troca de informações “previsivelmente relevantes” para a administração e para a execução da legislação interna respeitantes aos impostos que se expõem no artigo 2.º. O seu âmbito de aplicação é extenso, excluindo apenas os impostos indiretos que se encontram abrangidos por outra legislação da UE, sendo o caso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), direitos aduaneiros e impostos especiais sobre o consumo. Esta Diretiva também não se aplica às taxas, direitos de natureza contratual e às contribuições para a segurança social.

Além disso, a diretiva apresenta outras formas de cooperação administrativa, entre elas na modalidade da presença nos serviços administrativos e participação em inquéritos dos funcionários da autoridade administrativa requerente no país requerido, estabelecendo uma comunicação direta entre as autoridades competentes. Prevê ainda controlos em simultâneo por dois ou mais EM que se revistam de interesses em comum ou complementares.

Com este novo instrumento jurídico, é reforçada a troca automática de informações, que agora assume carácter obrigatório no que respeita a cinco categorias de rendimento.

A presente Diretiva fixa agora prazos para uma tempestiva prestação de informações. Assim, é estabelecido um prazo de dois meses para a transmissão das informações quando estas já estão na posse da autoridade requerida, e um prazo de 6 meses se esse não for o caso, podendo ainda ser acordados prazos diferentes, mediante a situação. Também, se a autoridade requerida identifica lacunas no pedido ou a necessidade de informações complementares, esta tem um prazo de um mês a contar da receção do pedido para notificar a autoridade requerente. Também a autoridade requerida pode recusar-se a trocar a informação de acordo com os motivos previstos no artigo 17.º da Diretiva, devendo informar de imediato a autoridade requerente das suas razões, ou no prazo de um mês a contar da receção do pedido.

Os limites regulados no artigo 17.º encontram-se em consonância com os princípios internacionais, sendo de salientar que a autoridade requerida não pode recusar-se a trocar informações com base na falta de interesse interno nas mesmas, devendo fazer o que estiver ao seu alcance, de acordo com a legislação nacional, para poder prestar a informação solicitada.

Agora as informações comunicadas que estão abrangidas pela presente Diretiva, devem ser transmitidas por via eletrónica através da rede comum de comunicações, plataforma desenvolvida pela UE para este fim em específico.

Para além disso, de acordo com a regulamentação da Diretiva, quando um EM preste uma cooperação mais ampla do que aquela que está prevista na Diretiva, esse EM não pode recusar a participação de um outro EM que também queira participar dessa cooperação mais ampla.

### **3.2.2. Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro**

A Diretiva 2011/16/EU foi alterada pela Diretiva 2014/107/EU de 9 de dezembro de 2014, devido ao desafio representado pela fraude e a evasão fiscais transfronteiras serem cada vez maiores, tornando-se uma das principais preocupações tanto a nível da União Europeia como a nível mundial.

Como nos diz a diretiva:

[d]ado o aumento de oportunidades de investimento no estrangeiro numa ampla gama de produtos financeiros, os instrumentos de cooperação administrativa existentes a nível da União e a nível internacional no domínio da fiscalidade tornaram-se menos eficazes no combate à fraude e à evasão fiscais transfronteiras.

A Comissão Europeia tem vindo a debruçar-se sobre estas problemáticas, promovendo um padrão mais avançado de transparência fiscal através do intercâmbio automático de informações.

Também, em virtude dos acordos bilaterais celebrados entre os Estados Unidos e os Estados-Membros, no que respeita à FATCA, os EM estão a prestar uma cooperação mais ampla em aceção do artigo 19.º da Diretiva 2011/16/EU, sendo que poderão vir a ter de prestar essa cooperação mais ampla a outros EM, caso estes o pretendam. Como diz a Diretiva 2014, a celebração destes acordos «paralelos e não coordenados pelos Estados-Membros nos termos do artigo 19.º da Diretiva 2011/16/EU conduziria a distorções que seriam prejudiciais ao bom funcionamento do mercado interno.» Assim, a OCDE desenvolveu uma norma mundial única para a troca automática de informações sobre as contas financeiras para efeitos fiscais: o Modelo de Acordo entre Autoridades Competentes e uma Norma Comum de Comunicação.

Para acompanhar a evolução internacional e a legislação dos EM ser compatível com as regras estabelecidas na Norma Comum de Comunicação, a Diretiva 2011/16/UE foi modificada pela Diretiva 2014/107/UE que teve como principal objetivo a promoção ativa da troca automática de informações a dados referentes a contas financeiras, enquanto futura norma europeia para a transparência e para a troca de informações em matéria fiscal.

A principal alteração da Diretiva 2014 foi alargar o âmbito de aplicação do artigo 8.º da Diretiva 2011, passando a estender a troca automática de informações obrigatória a juros, dividendos, rendimentos brutos de venda ou remissão de ativo e o balanço de contas, estando assim a extensão do intercâmbio automático de informações.

A condição de disponibilização da informação solicitada, prevista na Diretiva 2011, não se aplica aos novos elementos agora sujeitos à troca automática de informação.

Além disso, cada EM deve ter uma lista única das instituições financeiras que não são obrigadas a comunicar informações e de contas excluídas, a utilizar tanto no âmbito de aplicação da presente Diretiva como para outros acordos internacionais.

Agora, o período de conservação das informações trocadas deverá ser apenas o tempo necessário para o alcance dos objetivos da Diretiva, sendo o período máximo de

conservação fixado em função dos prazos de prescrição estabelecidos na legislação nacional de cada responsável pelo tratamento das informações.

A referência a um limiar abaixo do qual os EM podem escolher não querer receber informações de outros Estados Membros, na aceção do artigo 8.º n.º3 da Diretiva 2011, é suprimida, pois foi considerado que este limite não é gerenciável na prática.

De salientar que cada Estado Membro tem o compromisso não só de fiscalizar e adotar as medidas necessárias para que as instituições financeiras que atuam sobre a sua jurisdição comuniquem as informações necessárias, mas também que efetuem as devidas diligências com o objetivo de combater a evasão fiscal.

### **3.2.3. Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015**

A Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015 veio alterar a Diretiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade, promovendo o reforço da transparência através de modificações em instrumentos e mecanismos já existentes.

Apesar da emissão de decisões fiscais prévias, este incentivo à transparência fiscal auxilia na aplicação coerente da lei, como nos informa a diretiva:

[a]s decisões respeitantes a estruturas de natureza fiscal, conduziram, em determinados casos, a um baixo nível de tributação de rendimentos de montante artificialmente elevado no país que emite, altera ou renova a decisão fiscal prévia, deixando para ser tributados em quaisquer outros países envolvidos rendimentos de montante artificialmente reduzido.

Foi então, por conseguinte, necessário reforçar os mecanismos da Diretiva 2011/16/UE do Conselho. Neste sentido, a Comissão apresentou uma proposta sobre a troca automática de informações relativas a decisões fiscais, alargando o âmbito de aplicação da Diretiva 2011/16/UE, passando a incluir as decisões fiscais prévias transfronteiriças e os acordos prévios sobre preços de transferências.

A autoridade competente de um EM em que tenha sido emitida, alterada ou renovada uma decisão fiscal prévia transfronteiriça ou um acordo prévio sobre preços de transferência, após 31 de dezembro de 2016, deve ser comunicado às autoridades competentes de todos os EM e à Comissão. Neste enquadramento, a troca de informações dá-se no prazo de três meses a contar do fim do semestre do ano civil durante o qual as decisões fiscais prévias transfronteiriças ou os acordos prévios sobre preços de transferência tenham sido emitidos, alterados ou renovados.

Do mesmo modo, estão incluídas pela obrigatoriedade de comunicação as informações respeitantes às supramencionadas decisões e acordos que tenham sido emitidos, alterados ou renovados no período que se inicie cinco anos antes de 1 de janeiro de 2017. Sendo apenas comunicadas as informações dessas decisões e acordos, entre 1 de janeiro de 2012 e 31 de dezembro de 2013, aqueles que se encontrarem ainda válidos em 1 de janeiro de 2014. Quanto ao período de tempo entre 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2016, a comunicação de informações é realizada independentemente das decisões e acordos estarem ainda válidos. Nestas situações, a troca de informações tem lugar antes de 1 de janeiro de 2018.

Contudo, em determinadas circunstâncias os EM poderão excluir da troca de informações obrigatória sobre decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência emitidos, alterados ou renovados antes de 1 de abril de 2016, cujo volume de negócios líquido anual seja, inferior a €40.000.000,00 no exercício que antecede a data de emissão, alteração ou renovação dessas decisões e acordos.

As trocas de informações devem ser feitas independentemente de o contribuinte ter cumprido os termos da decisão fiscal prévia transfronteiriça, ou do acordo prévio sobre preços de transferências.

A Diretiva também prevê no artigo 5.º, a possibilidade de os EM, sempre que necessário, obterem informações complementares, após a fase da troca automática de informações obrigatória, de outro EM que emitiu as decisões fiscais prévias transfronteiriças ou os acordos prévios sobre preços de transferência.

Para tornar mais eficiente, bem como facilitar a troca de informações, torna-se necessário a criação de um diretório central que seja acessível a todos os EM e à Comissão (o acesso da Comissão às informações será limitado, de acordo com o previsto no artigo 8.º-A, n.º8), que preste apoio técnico e logístico e onde podem ser armazenadas as informações a comunicar no âmbito do artigo 8.º-A, n.º 1 e 2. Este diretório central deve ser desenvolvido pela Comissão até 31 de dezembro de 2017.

A Comissão também deverá elaborar um formulário base para a troca automática de informações obrigatórias, tendo em consideração o trabalho feito pelo Fórum da OCDE sobre as Práticas Fiscais Prejudiciais, no contexto do Plano de Ação sobre a Erosão da Base Tributável e a Transferência de Lucros.

Os EM deverão fornecer à Comissão estatísticas anuais sobre o volume das trocas de informação, bem como os custos e benefícios relevantes antes de 1 de janeiro de 2018. Posteriormente a Comissão, em função das informações obtidas, apresentará antes de 1 de janeiro de 2019, um relatório geral de avaliação.

#### **3.2.4. Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016**

A Diretiva (UE) 2016/881, tendo por base a ação 13 do BEPS, é um instrumento jurídico que vem alterar a Diretiva 2011, no que respeita à troca automática de informações obrigatória em específico os Grupos de empresas multinacionais, alargando o âmbito da diretiva de forma a incluir a troca automática de informações da declaração por país.

Visto que os Grupos de empresas multinacionais têm a maior capacidade de recorrer a mecanismos e práticas de planeamento fiscal abusivo comparado às empresas nacionais, particularmente as pequenas e médias empresas carga fiscal destas últimas torna-se mais elevada, afetando a concorrência entre empresas e EM.

Neste sentido, torna-se crucial que as autoridades fiscais dos EM tenham ao seu dispor informações relevantes e completas sobre os Grupos de empresas multinacionais, nomeadamente, a sua estrutura, a política de preços de transferência e transações internas dentro e fora da União Europeia. Fomentar a transparência fiscal através do reforço da troca automática de informações obrigatórias, possibilita que os EM possam adotar as

medidas necessárias para evitar e combater os mecanismos de planeamento fiscal abusivo utilizados pelas empresas multinacionais.

Através da declaração estipulada nesta diretiva, os Grupos de empresas multinacionais, devem anualmente, prestar informações sobre o montante dos rendimentos, o lucro antes do imposto sobre o rendimento e o imposto sobre o rendimento pago e devido em relação a cada jurisdição fiscal em que exerçam atividades. Também devem declarar o número de empregados, o capital social, os ganhos acumulados e os ativos tangíveis em cada jurisdição fiscal. Por fim, devem identificar cada entidade do grupo que exerça atividades numa determinada jurisdição fiscal e fornecer indicações sobre as atividades empresariais exercidas por cada uma delas. Esta obrigação declarativa só é aplicada aos Grupos de empresas multinacionais com rendimentos anuais consolidados do grupo superior a um determinado montante.

As informações trocadas devem ser transmitidas às administrações fiscais por via eletrónica através da rede CNN e ficarem disponíveis aos Estados-Membros em tempo útil.

Cada EM deve estabelecer as sanções em caso de violação das disposições nacionais adotadas por força da presente Diretiva, tendo estas sanções de ser efetivas, proporcionais e dissuasivas.

### **3.2.5. Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018**

Apesar de todas as alterações e avanços feitos à Diretiva 2011 de modo a ter em conta as novas iniciativas em matéria de transparência, é ainda necessário melhorar certos aspetos específicos no quadro de tributação em vigor. As estruturas de planeamento fiscal estão cada vez mais complexas e sofisticadas, provocando a erosão da base tributável dos Estados-Membros.

Para oferecer resposta a esta problemática, foram feitas alterações à Diretiva 2011, através da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2016, em conformidade com a

Ação 12 do BEPS, a qual prevê a troca automática de informações obrigatória em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar. A comunicação de informações atempadamente, ainda numa fase precoce, relativas aos mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos é um passo na direção certa para assegurar o bom funcionamento do mercado interno. Desta maneira, será possível aos EM atuarem e tomarem as medidas necessárias caso constatem a existência de tais práticas fiscais agressivas, e também, dissuadir os intermediários que possibilitam e comercializam este tipo de esquemas.

As trocas de informação relativamente aos mecanismos transfronteiriços a comunicar devem ser efetuadas através da rede comum de comunicação (CNN), através de um formulário normalizado, e estas devem ser realizadas no prazo de um mês a contar da data de fim do trimestre em que as informações foram apresentadas, sendo que as primeiras informações devem ser comunicadas até dia 31 de Outubro de 2020.

Esta obrigação de comunicação destina-se a “todos os intervenientes que estão habitualmente envolvidos na conceção, comercialização, organização ou administração da aplicação de uma operação transfronteiriça a comunicar”, mas em certas situações os intermediários são excluídos da obrigação de comunicação devido a um dever de sigilo legalmente protegido.

Por razões de proporcionalidade e utilidade da Diretiva, apenas ficam sujeitos à obrigação de comunicação os mecanismos de planeamento fiscal transfronteiras, isto é, os mecanismos que abrangem mais do que um Estado Membro ou um Estado Membro e um Estado Terceiro, que apresentem pelo menos um dos seguintes requisitos:

- i) Nem todos os participantes são residentes, a nível fiscal, na mesma jurisdição, implicando que haja pelo menos duas jurisdições distintas envolvidas;
- ii) Um ou mais dos participantes no mecanismo usufrui, para efeitos fiscais, de dupla residência;

iii) Um ou mais dos participantes exerce 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;

v) O mecanismo assume relevância na troca automática de informações ou na identificação do beneficiário efetivo.

A Diretiva também estabelece que só os mecanismos que apresentem indícios de um potencial risco de evasão fiscal ficam sujeitos a este diploma, sendo necessário que seja pelo menos preenchida uma das características-chave do Anexo IV.

### **3.3. O regime jurídico da troca de informações fiscais**

#### **3.3.1. O âmbito da troca de informações fiscais**

##### ***3.3.1.1. O âmbito objetivo***

Com a finalidade de uma correta determinação dos impostos a pagar e para um melhor cumprimento das obrigações fiscais, é fundamental a eficácia da cooperação administrativa e trocas de informações fiscais, através de um abrangente âmbito de aplicação e da troca de informações previsivelmente relevantes.

Neste sentido, para Oliveira (2012) *apud* Rodrigues (2014)<sup>8</sup>:

[c]omo instrumento de excelência da cooperação e assistência mútua internacionais em sede fiscal, o intercâmbio internacional de informação tributária deve assegurar às Administrações fiscais nele envolvidas, e aos contribuintes que as mesmas

---

<sup>8</sup> Oliveira, M. O. B. (2012). *O Intercâmbio de Informação Tributária*. Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-4840-6.

supervisionam, uma correta avaliação da carga tributária e um melhor cumprimento das obrigações fiscais havendo, para tal, que fazer abranger na informação trocada tudo o que seja relevante para assegurar a determinação da incidência, liquidação e cobrança de impostos.

As informações solicitadas e transmitidas devem ser úteis para o Estado-Membro que as recebe, sendo a sua utilidade aferida através da sua necessidade e relevância para a liquidação dos impostos. Segundo Pereira (2011, p.32): «Esta é, pois, a primeira delimitação do âmbito objetivo dos procedimentos de troca de informações fiscais: a utilidade das informações, na dupla perspectiva da sua necessidade ou relevância.»

Neste sentido o artigo 1º n.º1 da Diretiva 2011, diz-nos que:

A presente Diretiva estabelece as regras e os 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 a que se refere o artigo 2º.

A norma da relevância previsível permite um amplo âmbito da troca de informações, mas delimita que não sejam efetuados pedidos de informação de utilidade dúbia, nem que os EM efetuem investigações aleatórias.

Em segundo lugar, as trocas de informações fiscais respeitam apenas aos impostos consagrados no artigo 2º da Diretiva 2011: «todos os tipos de impostos cobrados por um Estado-Membro ou em seu nome, ou pelas suas subdivisões territoriais ou administrativas ou em seu nome, incluindo as autoridades locais.»

Esta é a segunda delimitação que importa fazer para delinear corretamente o âmbito objetivo dos procedimentos de troca de informações fiscais: os impostos que deles podem ser objeto.

Os impostos abrangidos pelos instrumentos jurídicos que regulamentam a troca de informações fiscais entre os EM da União Europeia, são:

- os impostos sobre o rendimento, o património e os prémios de seguro; e

- os impostos de natureza idêntica ou análoga que venham a acrescer aos impostos sobre o rendimento e o património ali mencionados relativamente a cada Estado-Membro ou a substituí-los;

- todos os tipos de impostos que sejam cobrados por um Estado-Membro ou em seu nome, ou pelas respetivas subdivisões territoriais ou administrativas ou em seu nome, incluindo as autoridades locais;

A diretiva exclui do âmbito objetivo, o imposto sobre o valor acrescentado, impostos aduaneiros, impostos especiais sobre o consumo abrangidos por outra legislação da União em matéria de cooperação administrativa e contribuições obrigatórias para a segurança social. Também não devem ser incluídos, para efeitos de aplicação, as taxas em geral e os direitos de natureza contratual.

#### ***3.3.1.2. O âmbito subjetivo***

O delineamento do âmbito subjetivo dos procedimentos de troca de informações fiscais resulta da determinação dos sujeitos ativos, que é quem solicita ou recebe as informações fiscais, e dos sujeitos passivos.

Os Estados-Membros são os sujeitos ativos dos procedimentos de troca de informações fiscais, sendo as trocas de informação realizadas entre as autoridades competentes dos respetivos Estados-Membros. Por conseguinte, estes procedimentos não podem ser aproveitados para solicitar ou receber informações diretamente de contribuintes ou entidades particulares.

No tocante aos sujeitos passivos, conforme nos diz Pereira (2011, p.34) «os procedimentos de troca de informações fiscais podem incidir sobre qualquer pessoa - seja ou não nacional de um Estado -membro, seja ou não residente num Estado-membro, seja pessoa coletiva ou singular - que estabeleça relações jurídicas tributárias com elementos de conexão, subjetivos ou objetivos, com mais de que um ordenamento jurídico fiscal, isto é, com mais de um Estado-membro».

### ***3.3.1.2. Os âmbitos temporal e espacial***

Existem duas questões principais que se colocam quanto ao âmbito temporal do procedimento de troca de informações, que conforme identifica Pereira (2011, p.36) são:

[s]aber se podem visar factos anteriores à entrada em vigor dos mencionados instrumentos jurídicos europeus e, por outro lado, se podem ter por objecto obrigações fiscais extintas por caducidade (do direito de liquidação) ou prescrição.

Quanto à primeira questão colocada, está em causa compreender se são ou não lícitas as trocas de informações fiscais com carácter retroativo, isto é, se poderá começar-se um procedimento de troca de informações fiscais que respeite a acontecimentos sucedidos antes da entrada em vigor das Diretivas europeias.

Tendo em conta que a finalidade deste tipo de instrumentos jurídicos consiste no combate aos fenómenos da dupla tributação e da elisão e evasão fiscais, compreendemos tal como Carrero(2000) *apud* Pereira (2011)<sup>9</sup> que:

[é] permitido aos Estados-Membros trocarem informações fiscais sobre factos e relações jurídicas anteriores e posteriores à vigência dos mencionados instrumentos jurídicos europeus, sempre que as mesmas sejam úteis para a correcta liquidação dos impostos neles compreendidos.

No entanto, as trocas de informações fiscais com carácter retroativo encontram-se limitadas pelos prazos de caducidade e de prescrição previstos nos ordenamentos jurídicos nacionais. Uma vez que os Estados Membros estão impedidos de requerer ou transmitir informações que já tenham ultrapassado o prazo de caducidade (do direito de liquidação) ou de prescrição.

Relativamente ao âmbito espacial dos procedimentos de troca de informações, este encontra-se limitado aos impostos que sejam cobrados no território a que se aplicam o artigo 52º Tratado da União Europeia e o artigo 355º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

---

<sup>9</sup> Carrero, C. (2000). El intercambio de información entre administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 50(258), 769-802.

### **3.3.2. Modalidades de Troca de Informações**

#### ***3.3.2.1. Troca de informações a pedido***

A troca de informações fiscais a pedido consiste na possibilidade de, a autoridade competente de um Estado-Membro comunicar à autoridade competente do EM requerente, todas as informações que disponha, a respeito de um caso concreto, sobre a situação tributária de determinado contribuinte, pessoa coletiva ou singular, objeto do pedido.

Cabe à autoridade competente do Estado requerido, efetuar as devidas diligências para reunir todas as informações solicitadas, nos termos do artigo 6.º da Diretiva 2011, salvo nos casos em que se verifique que a autoridade competente do EM requerente não esgotou todas as fontes possíveis para obter as informações pretendidas.

Caso seja necessário, deve ser mandado efetuar os inquéritos administrativos para obter a informação solicitada, mesmo que essa informação não seja do interesse ou necessária para os seus próprios fins fiscais. Em caso de um pedido de inquérito administrativo específico, este tem de ser devidamente fundamentado. Se o EM requerido entender que este inquérito não é necessário, este deve de imediato informar o EM requerente das razões que sustentam esse entendimento.

A autoridade competente do Estado requerido deve atuar como se agisse por iniciativa própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado-Membro.

Ao Estado requerente, compete de acordo com o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva, fornecer os dados relativos à pessoa a investigar ou inspecionar, especificar o tipo de informações que pretende e o fim fiscal a que se destinam.

No artigo 7.º, estão estipulados os prazos previstos para serem respondidos os pedidos de troca de informações. A autoridade requerida deve remeter o aviso de receção do pedido de informações no prazo de sete dias úteis, a contar da data de receção, e as informações solicitadas devem ser transmitidas à autoridade requerente dentro do prazo máximo de seis meses a contar da receção do pedido. No caso da autoridade requerida já dispor das

informações solicitadas, os elementos em causa devem ser transmitidos no prazo de dois meses a contar da data de receção do pedido.

No caso de se verificarem lacunas ou insuficiência de elementos, a autoridade requerente deve ser notificada, no prazo de um mês a contar da data de receção do pedido, para fornecer eventuais informações adicionais.

Em caso de impossibilidade de cumprimento dos prazos supra referidos, a autoridade requerida deve informar de imediato a autoridade requerente e comunicar-lhe, o mais tardar, no prazo de três meses a contar da receção do pedido, os motivos que justificam tal impossibilidade, bem como a data previsível em que poderá responder.

#### ***3.3.2.2. Troca de informações automática***

A troca automática e obrigatória de informações traduz-se na comunicação sistemática de informações, sem necessidade de aviso prévio e pré-definidas, relativas aos residentes nos Estados-Membros em relação aos rendimentos patrimoniais definidos pela legislação nacional, rendimentos do trabalho, honorários dos administradores, produtos de seguro de vida não abrangidos por outros instrumentos jurídicos da União Europeia em matéria de troca de informações, pensões e rendimentos de bens imóveis.

Esta troca automática deve ter lugar pelo menos uma vez por ano, no prazo de 6 meses a contar do termo do período de tributação durante o qual as informações são disponibilizadas.

De acordo com Ribeiro (2018, p.192), a troca automática de informações implica várias fases:

Na primeira fase, que decorreu a partir de 1 de janeiro de 2014, [...] puderam ser trocadas as informações disponíveis no que concerne a rendimentos do trabalho; honorários de administradores, produtos de seguro de vida não abrangidos por outros

instrumentos jurídicos da União em matéria de troca de informações e outras medidas análogas; pensões, propriedade e rendimento de bens imóveis.

Para incentivar os EM a disponibilizar informação, a Diretiva determina que se um EM não expuser à Comissão as categorias relativamente às quais disponha de informações, considera-se que esse EM não pretende receber informações.

Na segunda fase, que decorreu até 1 de julho de 2016, os EM deveriam fornecer à Comissão estatísticas sobre o volume de trocas automáticas, para que a Comissão pudesse apresentar um relatório com uma panorâmica e apreciação das estatísticas recebidas, para, caso ser pertinente, apresentar uma proposta ao Conselho de maneira a melhorar o funcionamento do sistema.

Nesse sentido foi previsto, que os EM trocassem de modo automático pelo menos três das categorias específicas de rendimento e de património consagradas no artigo 8.º, n.º1, da Diretiva e que fosse alargado o âmbito de aplicação deste artigo, de modo a incluir dividendos, mais-valias e royalties.

Como refere Catarino e Guimarães (2015) *apud* Durão (2017)<sup>10</sup>:

“No plano de par com a viabilização de novas condições de aplicação da legislação fiscal (...) observa-se a afirmação de uma nova geração de legislação anti evasão fiscal, que deixa antever, médio prazo *rectius*, a partir de 2015, uma trajetória centrada na cooperação internacional baseada na generalização da troca automática de informações fiscal [*sic*] entre autoridades tributárias, assim viabilizando, também, uma mais efetiva repressão dos abusos fiscais e do uso indevido de veículos societários.”

A adoção desta modalidade vem reforçar a capacidade dos EM detetarem e atuarem sobre situações de fraude, evasão fiscal e planeamento fiscal agressivo, constituindo assim uma medida preventiva e dissuasiva deste tipo de ocorrências.

### ***3.3.2.3. Troca de informações espontânea***

Esta modalidade ocorre quando a autoridade competente de um Estado-membro, obtém informações sobre um caso concreto, no âmbito de um determinado procedimento de

---

<sup>10</sup> Catarino, J. R. & Guimarães, J. B. (2015). *Lições de Fiscalidade – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional, vol.II*. Coimbra: Almedina.

investigação, que supõe revestir-se de interesse para outro Estado-Membro. «Troca espontânea de informações significa, tão-só, que esta é feita sem que seja necessário um requerimento prévio.» (Ribeiro, 2018, p.203).

Neste sentido, a troca de informações espontânea sucede sem que exista qualquer pedido prévio, podendo a prestação de informações previsivelmente relevantes realizar-se a qualquer momento. Sendo possível identificar, neste âmbito, duas situações, aquela em que a troca espontânea é obrigatória e aquela em que a troca espontânea é voluntária (Ribeiro, 2018).

Quanto às informações que um EM tem de comunicar obrigatoriamente, conforme o artigo 9.º, n.º1, da Diretiva, esta comunicação deve ocorrer quando haja conhecimento que:

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

Em relação à troca espontânea voluntária, os Estados-Membros podem trocar entre si quaisquer informações que considerem que possam ser relevantes ou úteis às autoridades competentes dos outros Estados-Membros.

Por fim, o artigo 10º determina que as informações mencionadas no nº1 do artigo 9º devem ser transmitidas com a maior celeridade possível, mas dentro do prazo máximo de um mês a contar da data da sua disponibilização. Este prazo aplica-se quando a troca de informações espontânea é obrigatória.

A autoridade que recebe as informações deve, no prazo máximo de sete dias úteis e preferentemente por via eletrônica, remeter um aviso de recepção à autoridade transmitente.

### **3.3.3. Outras formas de cooperação administrativa**

A Diretiva 2011 prevê também, outras formas de cooperação entre os Estados-Membros, nomeadamente, a possibilidade de os funcionários dos EM poderem estar presentes nos serviços dos outros e a possibilidade de participarem nos inquéritos administrativos, as fiscalizações simultâneas, a notificação administrativa, o retorno de informação e a partilha de experiências.

#### ***3.3.3.1. A presença de funcionários fiscais nos serviços administrativos e participação nos inquéritos administrativos no estrangeiro***

Os EM podem acordar entre si, que funcionários autorizados pela autoridade requerente podem estar presentes nos serviços administrativos do EM requerido, e também estar presentes durante inquéritos administrativos realizados no território do EM requerido.

Além disso, o nº1 do artigo 11º da Diretiva 2011 estipula que os funcionários da autoridade requerida, sempre que tenham acesso a documentação das informações pedidas, devem fornecer uma cópia dessa documentação aos funcionários da autoridade requerente.

Também de acordo com o nº2 do mesmo artigo, os funcionários autorizados, que estejam presentes durante os inquéritos administrativos, poderão entrevistar pessoas e analisar registos, nos trâmites autorizados pela legislação do Estado-Membro requerido.

Por fim, quando uma pessoa submetida a inquérito se recusa a respeitar as medidas de controlo dos funcionários do EM requerente, essa eventual recusa deve ser tratada como se fosse uma recusa dirigida aos funcionários do EM requerido.

### ***3.3.3.2. Controlos Simultâneos***

Consagra-se, no artigo 12º da Diretiva 2011, a modalidade de controlos simultâneos, que consiste na possibilidade de dois ou mais EM acordarem, cada um em seu território, a proceder a controlos simultâneos de um ou mais contribuintes que sejam de interesse comum ou complementar para as mesmas, tendo em vista a troca de informações assim obtidas.

Quanto à questão dos procedimentos a seguir, a autoridade competente de cada EM deve identificar as pessoas que pretendem indicar para um controlo simultâneo, informando o prazo dentro do qual esse controlo deve ocorrer. As autoridades competentes devem comunicar a aceitação ou recusa da proposta de controlo simultâneo. Caso um EM decida recusar a proposta de controlo simultâneo, esta recusa tem de ser devidamente justificada.

Cada EM é obrigado a designar um representante responsável pela direção e coordenação da operação de controlo.

### ***3.3.3.3. Notificação administrativa***

Consoante o estipulado no artigo 13º da Diretiva 2011, o pedido de notificação administrativa consiste na possibilidade da autoridade competente de um EM possa notificar determinado destinatário de quaisquer atos e decisões emanados das autoridades administrativas do Estado-Membro requerente e que digam respeito à aplicação no seu território de legislação respeitante aos impostos abrangidos pela Diretiva supramencionada.

Este pedido só pode ser apresentado ao abrigo da presente diretiva caso não haja condições de notificar de acordo com as normas jurídicas que regem a notificação dos instrumentos em causa no EM requerente, ou quando tal notificação implicar dificuldades desproporcionadas.

#### ***3.3.3.4. Retorno de informação***

Por sua vez, o artigo 14º n.º1 da Diretiva de 2011, estabelece que:

Sempre que uma autoridade competente preste informações ao abrigo dos artigos 5.o ou 9.o, pode pedir à autoridade competente que recebeu as informações um retorno de informação. Se for solicitado o retorno de informação, a autoridade competente que recebeu as informações procede ao envio do mesmo, sem prejuízo das regras em matéria de sigilo fiscal e proteção de dados aplicáveis no seu Estado-Membro, à autoridade competente que prestou as informações o mais rapidamente possível, no prazo máximo de três meses após ser conhecido o resultado da utilização das informações requeridas. [...].

Determina-se ainda, que as autoridades competentes dos EM devem enviar uma vez por ano aos outros EM emprestados o retorno de informação sobre a troca automática de informações.

#### ***3.3.3.5. Partilha de experiências***

Por fim, encontra-se estipulado no artigo 15º a partilha de práticas e de experiências entre os EM juntamente com a Comissão de modo a melhorar esta modalidade de cooperação.

### **3.3.4. Os procedimentos**

A Diretiva 2011 explana os meios e procedimentos a aplicar pelos Estados-Membros, com a intenção da concretização da comunicação de informações entre estes.

De acordo com o artigo 20.º n.º1 da presente Diretiva, os pedidos de informações e de inquéritos administrativos, as respetivas respostas, os avisos de receção, os pedidos de informação complementares de carácter geral e as declarações de incapacidade ou de recusa, são transmitidos através de um formulário normalizado adotado pela Comissão e podem ser acompanhados de relatórios, declarações e quaisquer outros documentos, ou de cópias autenticadas ou extratos dos mesmos.

Por sua vez, o artigo 20.º n.º3 da Diretiva 2011 prevê que as informações espontâneas bem como os respetivos avisos de receção, os pedidos de notificação administrativa e o retorno

de informação são comunicados através do formulário normalizado adotado pela Comissão.

Por seu turno, a troca automática de informações realiza-se através de um formulário eletrónico normalizado criado para facilitar a transmissão das informações.

O artigo 21º nº 1 da Diretiva de 2011 determina que as informações comunicadas são transmitidas por via eletrónica através da Rede CCN, que traduz-se numa plataforma comum baseada na rede comum de comunicações (CCN), concebida pela União para todas as transmissões por via eletrónica entre autoridades competentes nos domínios aduaneiro e fiscal.

#### **4. Elisão e Evasão Fiscal**

Para uma melhor perceção do tema abordado, neste capítulo será feito uma breve definição e distinção dos conceitos da elisão e evasão fiscal, bem como algumas das suas consequências e impactos nos sistemas fiscais.

Na verdade é um comportamento racional que o contribuinte procure a minimização dos encargos fiscais, conforme Machado e Costa (2019, p. 475), «[n]aturalmente, um contribuinte que possa optar, face ao desenho legal, entre um caminho fiscalmente mais oneroso e outro menos oneroso tenderá a seguir o segundo».

Devido à inovação tecnológica, estamos numa era de uma nova realidade económica, que «alterou a forma como as empresas multinacionais são geridas, possibilitando que a localização física da gestão ou direção, ou mesmo a localização de uma multiplicidade de serviços, se apresentem altamente móveis.» (Oliveira, 2012, p.20) Esta possibilidade das empresas se deslocarem com uma maior facilidade faz com que estas procurem os Estados que se apresentem economicamente mais atrativos.

Um inquérito realizado pelo Comité Ruding mostrou que quase metade das empresas multinacionais da União Europeia considerava os Impostos sobre o Rendimento como fator decisivo na escolha do país de realização das suas operações.<sup>11</sup> Chegamos assim ao planeamento fiscal internacional das empresas, acontecimento perfeitamente natural como já vimos anteriormente, em que a procura e estratégias para obter melhores vantagens fiscais ou poupança fiscal, são escolhas inteligentes da via fiscal.

Contudo, nem todas as formas de poupança fiscal ou de obter uma vantagem fiscal são legítimas, tal como refere Santos (2010) *apud* Santos (2019)<sup>12</sup>, «alguns comportamentos dos contribuintes com o objetivo de obter uma poupança fiscal são manifestamente ilícitos, constituindo verdadeiros delitos ou infrações, sendo, por isso, objeto de sanção penal ou administrativa.»

O problema será basilar até que ponto a conduta e planeamento fiscal do contribuinte e das empresas é abusivo ou legítimo.

Como cita Oliveira (2012, p.23) «O objetivo não é o de que os contribuintes, respeitando as leis tributárias de um qualquer país, paguem o maior valor possível, mas sim que não exista misuse das formas utilizadas.»

Quanto à elisão fiscal, falamos da prática de atos lícitos mas abusivos por parte dos contribuintes, segundo Teixeira (2019, p.802) estes atos ofendem princípios fundamentais, logo não são bem aceites pelo sistema fiscal. Em conformidade com Paulo Nogueira da Costa, na elisão fiscal:

[o] contribuinte aproveita de forma abusiva a lei para chegar a um resultado fiscal mais favorável. Neste caso, estamos perante uma prática de elisão fiscal (*tax avoidance*). A atuação do indivíduo é *extra legem*. Nestas situações, apesar de não haver uma violação direta da lei, verifica-se o exercício abusivo de um direito por parte do sujeito passivo ou a adoção por este de um comportamento em fraude à lei (*fraus legis*), isto é, um comportamento que tem como finalidade exclusiva ou

---

<sup>11</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento em resultado das Conclusões do Comité Ruding indicando as linhas gerais da tributação das empresas em articulação com o desenvolvimento futuro do Mercado Interno: SEC (92) 1118 final, 26 de junho de 1992.

<sup>12</sup> Santos, A. C. (2010). Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, 30(2), 227–266.

principal contornar uma ou várias normas jurídico-fiscais, de modo a conseguir a redução ou supressão do encargo fiscal.

Ao passo, quando nos referimos a “evasão fiscal (tax evasion), é constatado que o contribuinte infringe diretamente a lei fiscal. A atuação do indivíduo é contra legem.” (Machado & Costa, 2019, p.476). Há uma violação da obrigação tributária por parte do contribuinte.

Existe uma necessidade cada vez maior, de novas medidas por parte da UE, em termos de transparência fiscal e cooperação entre Estados-Membros, pois o impacto e amplitude das práticas de elisão e evasão fiscais trazem consequências nefastas para os sistemas fiscais como para a sociedade no geral.

Não existem números conclusivos que permitam quantificar a dimensão da elisão fiscal por parte das empresas, embora segundo o consenso geral deva ser substancial. Uma das estimativas mais elevadas atribui 860 mil milhões de EUR por ano à evasão fiscal e 150 mil milhões de EUR por ano à elisão fiscal (Comunicação sobre a transparência fiscal para combater a evasão e elisão fiscais).

Estes elevados números demonstram, sem dúvida, que a elisão e a evasão fiscal são matérias que devem ser analisadas e combatidas através de sistemas fiscais mais transparentes que irão assegurar que os impostos sejam pagos em local apropriado e momento correto.

#### **4.1. Causas e Consequências**

Várias podem ser as causas que levam os contribuintes a práticas de evasão e elisão fiscal, desde uma elevada carga fiscal, a um sentimento de um sistema fiscal injusto, uma perceção da má gestão de dinheiros públicos e elevados níveis de corrupção, darão origem a uma maior resistência ao pagamento de impostos e fuga ao fisco. Para além destes, importa destacar a formação cívica e o ambiente cultural dos contribuintes (Durão, 2017).

Por outro lado, o grau de complexidade dos sistemas fiscais aliado à forte evolução da tecnologia, tornam favorável a elisão e evasão fiscal, pois criam espaço para os

contribuintes aproveitarem lacunas e deficiências destes sistemas de modo a minimizarem os seus encargos fiscais.

Este tipo de comportamento aumenta situações de desigualdade, origina graves distorções na concorrência entre empresas, a erosão das receitas fiscais e afetam a equidade entre os Estados-Membros na cobrança dos impostos sobre os lucros legitimamente devidos.

A elisão e evasão fiscal trazem consequências indesejáveis, visto que para poder compensar as receitas fiscais não arrecadadas, o Estado vê-se na obrigação de proceder ao aumento dos impostos, acabando assim por penalizar os contribuintes cumpridores, prejudicam a partilha equitativa dos encargos entre os contribuintes. Conforme Oliveira (2012, p.26), estes comportamentos:

[p]rovocam distorção dos procedimentos comerciais, com destaque ao nível da concorrência entre contribuintes em detrimento dos cumpridores, erosão das bases tributárias nacionais e associada injustiça na distribuição dessas bases entre países.

Estes fenómenos têm um impacto negativo no funcionamento da economia e na concretização do princípio da igualdade.

Neste sentido Machado e Costa (p.482 e 483), afirmam que a fuga aos impostos distorce o funcionamento dos mercados, falseia a concorrência, tornando os sistemas fiscais menos competitivos, logo menos atrativo, produzindo repercussões negativas no funcionamento da economia dos Estados. A elisão e evasão fiscal são obstáculos no que concerne à concretização do princípio da igualdade, na medida em que constituem:

[u]m entrave à repartição dos encargos fiscais de acordo com a capacidade contributiva de cada cidadão [...], e na medida em que fique comprometida a realização do Estado Social, é afetada a promoção da igualdade de oportunidades e a redistribuição da riqueza e do rendimento por via da despesa pública.

Outras das consequências destes fenómenos, são a incerteza e insegurança por parte dos cidadãos quanto ao sistema fiscal e também a não arrecadação de receitas, acentuará as desigualdades sociais, neste sentido, «É óbvio que com tanta evasão e tantos impostos por pagar [...] há realidades ocultas que provocam mesmo situações graves de injustiça social e desconfiança no sistema.» (Azevedo, 2010, p. 798).

Urge então que as Administrações Fiscais deem respostas face ao desenvolvimento deste tipo de comportamento, de modo a assegurarem um controlo eficaz dos sistemas fiscais, não devendo estas situações ficar impunes.

## **4.2. A União Europeia no combate à elisão e evasão fiscal**

### **4.2.1. A Diretiva Anti Elisão (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016**

A Diretiva anti elisão fiscal da UE (ATAD) 2016/1164, de 12 de julho de 2016, foi concebida como resposta à conclusão do projeto contra a erosão da base tributária e transferência de lucros (BEPS) da OCDE e do G20.

«Tal como demonstra o título da Diretiva, esta visa salvaguardar o bom funcionamento do mercado interno, sendo que este tem vindo a ser fustigado por práticas pouco saudáveis de elisão fiscal e de planeamento fiscal agressivo.» (Lebre, 2019, p.20).

A existência da ATAD prendeu-se com o facto de certos contribuintes agirem contra a verdadeira intenção do legislador, que através de práticas fiscais abusivas e, tomando partido de lacunas, distorções e disparidades entre os sistemas fiscais nacionais reduzem sua carga fiscal. A ATAD é um instrumento jurídico essencial contra as práticas supramencionadas, desencorajando a elisão fiscal, e assegurando uma abordagem mais coerente e coordenada da UE em relação a estas matérias tendo como uma das suas prioridades garantir que o imposto é pago no país onde os lucros e o valor são gerados.

As regras estabelecidas na presente Diretiva serão aplicadas pelos 27 EM, o que se traduz em 27 sistemas diferentes de tributação das sociedades. Por consequência, alguns estados poderão ter uma maior dificuldade de adaptação à diretiva. Cada país deve então, conforme previsto na Diretiva:

[c]ircunscrever-se às disposições gerais, deixando a execução aos Estados-Membros, uma vez que estes estão em melhor posição para definir os elementos específicos dessas regras da forma que melhor se adegue aos seus sistemas de tributação das sociedades.

Em contrapartida, «haverá países que, por já possuírem normas de combate às práticas fiscais abusivas, apenas necessitam de efetuar pequenas alterações, não influenciando, de forma significativa, as disposições que vigoram no Estado-membro.» (Santos, 2019, p. 28)

A diretiva abrange todos os contribuintes sujeitos a imposto sobre as sociedades num Estado-Membro da União Europeia, incluindo os estabelecimentos estáveis de entidades residentes para efeitos fiscais num país terceiro e situados num ou mais Estados-Membros. Esta debruça-se sobre cinco domínios chave da tributação internacional: a limitação à dedutibilidade dos juros, a tributação à saída, cláusula geral anti abuso, regras relativas às sociedades estrangeiras controladas (SEC) e regras para combater as assimetrias híbridas.

Quanto à limitação à dedutibilidade dos juros, esta regra é necessária para desencorajar os grupos de empresas, que efetuam pagamento excessivos de juros, de modo a obterem uma fatura fiscal mais baixa.

O proposto é que haja uma regra a impor que a dedução de gastos excessivos com empréstimos obtidos seja feita no período tributação em que se verificam, e apenas até 30% dos resultados do contribuinte antes do EBITDA (juros, impostos, depreciações e amortizações), sendo que o objetivo da medida é desencorajar o sujeito passivo tributário a contribuir para o BEPS na medida em que, como dissemos anteriormente, este usa os gastos excessivos com empréstimos para minorar os impostos a pagar.

Com as regras de tributação à saída previstas, pretende-se prevenir a não tributação na deslocalização de ativos, garantindo que um contribuinte não muda a sua residência fiscal ou transfere ativos ou a sua residência fiscal, para outro Estado, com o único propósito de reduzir a sua fatura fiscal. Devem ser então tributados à saída as mais-valias geradas, mesmo que essas ainda não tenham sido realizadas no momento da saída.

As cláusulas gerais anti abuso, têm como objetivo combater as práticas fiscais abusivas que ainda não tenham sido alvo de disposições específicas. Neste sentido, o artigo 6º da presente Diretiva, propõe a transposição, para as legislações nacionais de cada Estado, de uma cláusula geral anti abuso, colmatando assim as lacunas existentes na lei. «Deste modo, a cláusula geral anti abuso destina-se a evitar práticas fiscais abusivas para as quais ainda não vigorem cláusulas específicas ou, mesmo que vigorem a sua aplicação não é eficiente.» (Santos, 2019, p.30).

No tocante às regras relativas às sociedades estrangeiras controladas (SEC), estas têm como objetivo impedir a deslocalização dos lucros das empresas para outros países ou jurisdições com baixas taxas de tributação ou regimes preferenciais.

Por último, as assimetrias híbridas resultam das diferentes qualificações jurídicas dos pagamentos e das entidades, que geram dupla dedução ou a dedução num Estado sem

inclusão na base tributável do outro. Estes casos, de dupla dedução ou dedução/não inclusão, levam os sujeitos passivos a práticas de elisão fiscal e planeamento fiscal agressivo. O que levou os Estados à implementação das regras para combater as assimetrias híbridas de modo a neutralizar os seus efeitos.

Posteriormente, a Diretiva (UE) 2017/952, do Conselho de 29 de maio de 2017, vem alterar a Diretiva (UE) 2016/1164, no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros. Segundo o Conselho, foi necessário estabelecer novas regras para neutralizar os efeitos das assimetrias híbridas de forma mais pormenorizada, pois a Diretiva 2016/1164 abrange apenas as assimetrias híbridas entre os sistemas de tributação das sociedades dos Estados-Membros. A Diretiva 2017/952 incorpora reformas para o tratamento das assimetrias híbridas, abrangendo as assimetrias híbridas que implicam países terceiros, os estabelecimentos estáveis híbridos, regras sobre transferências híbridas, assimetrias importadas, assimetrias de residência fiscal, e contempla situações de assimetria que resultem de duplas deduções, de conflitos na qualificação de instrumentos financeiros, pagamentos e entidades, ou da imputação de pagamentos.

## **5. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia**

### **5.1. Acórdão *Berlioz Investment Fund SA vs. Directeur de l'administration des contributions directes***

#### **5.1.1. Identificação das partes**

O caso em análise neste Acórdão opôs a *Berlioz Investment Fund SA* (a seguir «*Berlioz*») ao *directeur de l'administration des contributions directes* (Diretor da Administração dos Impostos Diretos, Luxemburgo).

#### **5.1.2. Objeto do litígio**

No âmbito do processo C-682/15 analisou-se e debateu-se a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade entre os Estados-Membros, em específico a interpretação do artigo 1.º, n.º1, e do artigo 5.º da Diretiva 2011/16/EU, designadamente o conceito de «relevância

previsível» das informações a serem trocadas como condição de validade do pedido de informações, bem como o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, no tocante há existência de determinados direitos dos contribuintes.

No âmbito do processo judicial e face aos problemas que se lhe impunha resolver, o Supremo Tribunal Administrativo considerou necessário colocar ao TJUE as seguintes questões prejudiciais:

1) A primeira questão colocada pretende esclarecer se um Estado-Membro que aplica o direito da União, e por consequência a Carta é aplicável à sua legislação, pode impor uma sanção financeira a um administrado que se recusa a prestar informações no âmbito de uma troca de informações entre autoridades fiscais com fundamento numa diretiva, neste caso, a Diretiva 2011/16/UE.

2) A segunda questão que se apresenta é se um administrado pode invocar o artigo 47º da Carta intitulado «Direito à ação e a um tribunal imparcial», quando considera que a sanção pecuniária administrativa que lhe é aplicada (que provem na recusa em prestar informações no âmbito de uma troca das mesmas entre autoridades fiscais) se baseia num pedido de informações cuja validade questiona.

3) Quanto à terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, se o direito à ação e a um tribunal imparcial (artigo 47.º da Carta), exige que o juiz nacional tenha competência de plena jurisdição no âmbito do recurso interposto contra a sanção pecuniária administrativa que lhe é aplicada (que provem na recusa em prestar informações no âmbito de uma troca das mesmas entre autoridades fiscais) se baseia num pedido de informações cuja validade questiona.

4) Com a sua quarta questão, o Supremo Tribunal Administrativo interroga-se quanto ao alcance do conceito de «relevância previsível» referido no artigo 1.º, n.º1, e no artigo 5.º da Diretiva 2011/16, isto é, se esta se trata de uma condição para a validade do pedido de informações dirigido pela autoridade requerente à autoridade requerida e da decisão de injunção subsequente.

5) Com a quinta questão submetida, o órgão jurisdicional de reenvio, pretende saber se, há hipótese de ser reconhecida uma competência de plena jurisdição, ou se a fiscalização que a autoridade fiscal e o juiz do Estado requerido devem efetuar se limita à regularidade formal do pedido de informações.

6) Com a sua sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, se o artigo 47.º, n.º2, da Carta impõe que o pedido de informações que foi enviado pela autoridade requerente à autoridade requerida seja comunicado ao destinatário da decisão de injunção e ao tribunal no âmbito do recurso interposto de uma sanção pecuniária devido à recusa de responder a essa decisão.

### **5.1.3. Dos factos**

Analisemos, então, os factos que estavam em causa neste processo judicial.

A Berlioz Investment SA, entidade de direito luxemburguês e detentora da empresa Cofima SA, de direito francês, beneficiou desta última dos dividendos que a sua filial lhe pagou, em regime de isenção de retenção na fonte.

Devido a dúvidas por parte da Administração Fiscal Francesa, sobre o cumprimento das condições previstas nesta matéria pelo direito fiscal francês, envia um pedido de informações com base na Diretiva 2011/16, à Administração Fiscal luxemburguesa, para analisar assim a situação tributária da Cofima.

Na sequência do pedido de informações, o Diretor da Administração dos Impostos Diretos luxemburguesa emitiu, uma decisão de injunção à Berlioz, solicitando que esta lhe comunicasse certas informações.

A Berlioz, por sua vez, respondeu à injunção, mas recusou-se a prestar as informações quanto aos nomes e moradas dos seus sócios, ao montante do capital detido por cada sócio e à percentagem de detenção de cada sócio, alegando que essas informações solicitadas não eram previsivelmente relevantes na aceção da Diretiva 2011/16 para o controlo efetuado pela Administração Fiscal Francesa.

Em virtude a esta recusa por parte da Berlioz, o Diretor da Administração dos Impostos Diretos luxemburguesa ordenou que lhe fossem comunicadas as informações pedidas, sob pena de lhe poder ser aplicada uma coima fiscal, ao abrigo do artigo 5.º, n.º1, da Lei de 25

de novembro de 2014. Em consequência à persistência na sua recusa, foi aplicada uma coima administrativa de 250 000 euros à Berlioz.

Na sequência da aplicação da sanção por parte do Diretor, a Berlioz interpôs recurso no Tribunal Administrativo Luxemburguês desta decisão e pediu a verificação do mérito da decisão de injunção.

O tribunal Administrativo deu provimento parcial ao recurso, reduzindo a coima para 150 000 euros, mas negou provimento ao recurso quanto ao restante, declarando que não ia verificar o mérito da decisão de injunção.

Em consequência desta decisão, a Berlioz interpôs recurso no Supremo Tribunal Administrativo, alegando que a recusa por parte do Tribunal Administrativo em verificar o mérito da decisão de injunção, em conformidade com o artigo 6.º, n.º1, da Lei de 25 de novembro de 2014, violava o seu direito a um recurso jurisdicional efetivo, o qual lhe é garantido pelo artigo 6.º, n.º1, da Convenção para a Proteção dos Direitos do Homens e das Liberdades Fundamentais.

Depois do Supremo Tribunal Administrativo ter notificado as partes para apresentarem as suas observações, este decidiu suspender a instância e interrogar o Tribunal de Justiça da União Europeia a título prejudicial.

#### **5.1.4. Enquadramento jurídico**

Para a observação das questões prejudiciais em causa, o TJUE analisou os artigos 1.º, n.º1, e o artigo 5.º da Diretiva 2011/16/EU, o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

O artigo 1.º da Diretiva 2011/16/UE estabelece, no n.º1, que:

A presente diretiva estabelece as regras e os 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 a que se refere o artigo 2.º.

Quanto ao artigo 5.º da Diretiva 2011/16/UE, dispõe o seguinte:

«A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida comunica à autoridade requerente todas as informações a que refere o n.º1 do artigo 1.º, de que disponha ou que obtenha na sequência de inquéritos administrativos.»

Por último, o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, intitulado «Direito á ação e a um tribunal imparcial», dispõe o seguinte:

Toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma ação perante um tribunal nos termos previstos no presente artigo.

Toda a pessoa tem direito a que a sua seja julgada de forma equitativa, publicamente e num prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial, previamente estabelecido por lei. Toda a pessoa tem a possibilidade de se fazer aconselhar, defender e representar em juízo.

É concedido assistência judiciária a quem não disponha de recursos suficientes, na medida em que essa assistência seja necessária para garantir a efetividade do acesso à justiça.

#### **5.1.5. Apreciação**

Na sua apreciação, o TJUE afirma quanto à **primeira questão** prejudicial colocada, que o artigo 5.º da Diretiva 2011/16 impõe certas obrigações, na medida em que estabelece que a autoridade requerida deve comunicar certas informações à autoridade requerente.

De modo a dar suporte a esta obrigação, a diretiva prevê no artigo 18.º, a possibilidade do Estado-Membro requerido recorrer às medidas que tenha previsto na sua legislação para a obtenção das informações solicitadas, também o artigo 22.º, n.º1, alínea c) estabelece que os EM devem tomar as medidas necessárias para assegurar o bom funcionamento da diretiva.

Ora, estas medidas supramencionadas, devem abranger a sanção pecuniária em causa no processo principal, pois são estas medidas que garantem o efeito útil desta diretiva.

Conforme descrito no acórdão:

39 A circunstância de a Diretiva 2011/16 não prever expressamente a aplicação de sanção não impede que as mesmas sejam consideradas medidas de aplicação desta diretiva e, por conseguinte, abrangidas pelo âmbito do direito da União.

Podemos concluir que apesar da medida de sanção aplicada à Berlioz não figurar expressamente na Diretiva 2011/16 e sim numa disposição nacional, esta última visa garantir a aplicação da referida diretiva, logo a Carta é aplicável, no sentido de que um Estado-Membro aplica o direito da União, quando prevê na sua legislação a aplicação de uma sanção pecuniária a um administrado que se reusa a prestar informações no âmbito de uma troca de informações entre autoridades fiscais, fundada, nas disposições da Diretiva 2011/16.

A questão das regras relativas aos pedidos de informação e a utilização destas fazerem ou não parte do âmbito de aplicação do direito da União, não é uma questão nova, na medida em que o Tribunal de Justiça já se tinha pronunciado neste sentido no caso Sabou, que tinha por objeto a interpretação da Diretiva 77/799/CEE, que procedeu a Diretiva 2011/16, em que o Tribunal considerou que «as questões submetidas [...] diz[ia]m respeito à execução do direito da União e [que] o Tribunal de Justiça [era] competente para analisar a aplicação, neste contexto, dos direitos fundamentais».

Relativamente à **segunda questão**, esta foi escrutinada quanto à existência de um direito à ação baseado no artigo 47.º da carta e quanto ao objeto do direito à ação.

Em relação à primeira parte da questão sobre a existência ou não de um direito à ação baseado no artigo 47.º da carta, alguns governos sustentaram que a Berlioz não teria esse direito, pois a Diretiva 2011/16 visa unicamente a troca de informações entre Administrações Fiscais e a estas confere direitos, e não a particulares.

Todavia, o TJUE não segue a mesma opinião, uma vez que «a proteção contra as intervenções arbitrárias e desproporcionadas do poder público na esfera privada de qualquer pessoa singular ou coletiva, constitui um princípio geral de direito da União.» Portanto é garantido à Berlioz o direito à ação, podendo invocar esta proteção contra um ato lesivo, como a injunção e a medida de sanção em causa, na aceção do artigo 47.º da Carta.

Em relação ao segundo ponto, do objeto do direito à ação, a Berlioz pode impugnar a legalidade da injunção e da aplicação da sanção pecuniária, pois, à luz do artigo 47.º da Carta, é consagrado o direito de acesso à justiça, tem o direito a que a sua causa seja

julgada por um tribunal independente e imparcial. Por consequência, um particular pode submeter a uma fiscalização jurisdicional qualquer ato suscetível de lesar os seus interesses, desde que, esse pedido seja efetuado no âmbito de um procedimento que constitua a aplicação do direito da União, o que se constata no caso em questão, logo o administrado nesta ocasião pode impugnar a legalidade da decisão de injunção subjacente à medida de sanção.

Quanto à **quarta questão**, o artigo 1.º, n.º1, da Diretiva 2011/16 consagra que as informações trocadas devem ser «previsivelmente relevantes», esta deve ser uma qualidade da qual as informações solicitadas devem revestir-se. De acordo com o explanado neste artigo, esta obrigação da qualidade das informações a serem comunicadas, estende-se ao artigo 5.º da Diretiva que impõe uma obrigação à autoridade requerida de comunicar à autoridade requerente todas as informações a que se refere o n.º1 do artigo 1.º. Logo, a qualidade de «relevância previsível» das informações solicitadas constitui uma condição para o pedido de troca de informações.

Se cumpre ao administrado avaliar e alegar a falta dessa qualidade, como constato na questão 2, a um administrado é reconhecido o direito de invocar em juízo a não conformidade de um pedido de informações, bem como a ilegalidade da decisão de injunção daí resultante.

Em conclusão, a «relevância previsível» das informações pedidas por um Estado-Membro constitui uma condição que o pedido de informações deve preencher e, desta forma, uma condição de legalidade da decisão de injunção dirigida por esse Estado-membro a um administrado e da medida de sanção aplicada a este último por inobservância dessa decisão.

Quanto à **terceira e quinta questões**, foram analisadas conjuntamente. Sobre a questão se a autoridade requerida pode ou não examinar a validade de um pedido de informações, ou se fica limitada à regularidade formal desse pedido, a autoridade requerente dispõe de uma certa margem de apreciação para avaliar a relevância previsível das informações solicitadas à autoridade requerida, limitando o controlo desta última. Contudo, conforme redigido no acórdão: «a autoridade requerida deve verificar se as informações solicitadas estão desprovidas de relevância previsível para a investigação conduzida pela autoridade requerente.» Tanto que, a autoridade requerente deve fundamentar de forma adequada a finalidade das informações solicitadas, e devem informar a identidade da pessoa objeto de

inspeção ou investigação e o fim do pedido das informações pedidas. A autoridade requerida pode até mesmo se assim o entender, solicitar à autoridade requerente informações complementares para poder analisar a falta manifesta das informações solicitadas.

Concluindo,

O controlo exercido pela autoridade requerida não se limita, portanto a uma verificação sumária e forma da regularidade do pedido de informações [...], devendo também permitir que essa autoridade se certifique de que as informações requeridas não são desprovidas de relevância previsível [...].

Em segundo lugar, quanto à fiscalização pelo juiz, se essa fiscalização pode ou não incidir sobre proporcionalidade da sanção aplicada ao administrado, bem como conduzir à sua eventual reforma e também sobre a legalidade da referida decisão, o artigo 47.º da Carta que garante a efetividade da fiscalização jurisdicional, exige que a fundamentação dada pela autoridade requerente permita que o juiz nacional possa exercer a fiscalização da legalidade do pedido de informações. Contudo são aplicados limites à fiscalização do juiz, este

[d]eve verificar apenas que a decisão de injunção se baseia num pedido suficientemente fundado da autoridade requerente incidindo sobre informações que não se afiguram, de forma manifesta, desprovidas de relevância previsível tendo em conta, por um lado, o contribuinte visado e o terceiro eventual requerido e, por outro, a finalidade fiscal prosseguida.

Em suma, o juiz nacional tem competência para reformar a sanção aplicada e para fiscalizar a legalidade da decisão de injunção.

Por fim, em relação à **sexta questão**, o juiz do Estado-Membro requerido, para poder exercer a sua fiscalização jurisdicional, deve ter acesso ao pedido de informações dirigido ao EM requerido e, caso necessário, acesso aos elementos de informação complementar que o EM requerido terá obtido do EM requente, para assim poder examinar a falta, ou não, de manifesta falta de relevância previsível das informações solicitadas.

Quanto ao direito de acesso do administrado ao pedido de informação, para poder defender plenamente a sua causa em juízo, é necessário, mas suficiente a informação da identidade do contribuinte visado e a finalidade fiscal das informações solicitadas, por conseguinte, não é necessário que o administrado visado tenha acesso a todo o pedido de informações, sendo que em princípio lhe basta que disponha das informações referidas no artigo 20.º, n.º2, da Diretiva 2011/16 e o documento permanece secreto, em conformidade com o artigo 16.º desta diretiva.

## 6. Conclusão

A transparência fiscal na União Europeia, concretamente na troca de informações fiscais, é fundamental no combate à elisão e evasão fiscal.

Dados os desenvolvimentos tecnológicos, as liberdades de circulação que regem a União Europeia, a complexidade dos sistemas fiscais, a troca de informações fiscais é essencial para o bom funcionamento do mercado interno, contudo, nem sempre suficiente para oferecer respostas aos problemas da atualidade. Neste sentido a União Europeia tem centralizado os seus esforços de modo a prevenir comportamentos abusivos e as práticas de elisão e evasão fiscal, com o objetivo de tornar os sistemas fiscais cada vez mais eficazes.

A troca de informações fiscais assume um papel de alta relevância quer na União Europeia, quer fora dela, sendo um instrumento crucial no combate às práticas supramencionadas.

A Diretiva 2011/16/UE sucede à Diretiva 77/799/CE, que deixou de ser apropriada, reformulando tardiamente esta, mas trazendo uma visão e técnica mais evoluída.

Sobre a Diretiva 2011, que tem em vista essencialmente a cooperação administrativas entre as administrações fiscais dos EM no que diz respeito às troca de informações fiscais previsivelmente relevantes, a sua principal mudança diz respeito ao alargamento do seu âmbito de aplicação, na medida em que cobre a maior parte dos tributos, com exceção do IVA, dos impostos especiais de consumo e contribuições para a segurança social.

Várias têm sido as alterações que a Diretiva sofreu, em 2014, a Diretiva foi alterada pela Diretiva 2014/107/UE, que estendeu a troca automática de informações a dados relativos a contas financeiras.

Em 2015 a Diretiva volta a ser alterada pela Diretiva 2015/2376, que passou a incluir na troca automática de informações as decisões fiscais prévias transfronteiriças e os acordos prévios sobre preços de transferência.

Em 2016, através da Diretiva 2016/881, foi alargada a troca automática de informações a dados relevantes sobre os grupos de empresas multinacionais.

Em 2018 há uma nova alteração, a qual, através da Diretiva 2018/822, prevê a troca automática de informações obrigatória em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar.

Estas alterações têm sido grandes passos legislativos, de modo a existir uma regulamentação exaustiva, que permite uma cooperação eficiente entre os Estados-Membros. Também o desenvolvimento de formulários eletrónicos, o incremento de sistemas informáticos capazes e o estabelecimento de prazos para a troca de informações fiscais, permite uma maior exigência em termos de respostas atempadas e céleres.

Também não podem deixar de ser mencionadas outras iniciativas internacionais relevantes no combate à elisão e evasão fiscal, promotoras da transparência fiscal e cooperação administrativa, temáticas de importância mundial, como é o caso da Convenção Modelo da OCDE, a Cimeira do G-20 de abril de 2009, Pacote sobre transparência fiscal, o Projeto BEPS.

## **Bibliografia**

CRUZ, J. N. (2014). A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, 11, 127-157.

FRAGA, T. (2011). *Troca de Informações: a justificação da eficácia dos controlos fiscais no contexto da tributação directa*. Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-4549-8.

MACHADO, J. E. M. & Costa, P. N. (2019). *Manual de Direito Fiscal: perspectiva multinível* (3ª ed.). Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-8109-0.

OLIVEIRA, M. O. B. (2012). *O Intercâmbio de Informação Tributária*. Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-4840-6.

RIBEIRO, J. S. (2018). *Direito Fiscal da União Europeia: Tributação Direta*. Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-7421-4.

TEIXEIRA, G. (2008). *Manual de Direito Fiscal* (5ª ed.). Coimbra: Almedina. ISBN 978-972-40-7626-3

TEIXEIRA, G. & CARVALHO, A. S. (2010). *Os 10 Anos de Investigação do CIJE: estudos jurídico-económicos*. Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-4225-1.

### **Teses, dissertações e outras provas académicas**

AZEVEDO, P. A. (2010). *O Princípio da Transparência e a Troca de Informações entre Administrações Fiscais*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: <https://cije.up.pt/download-file/878>

DURÃO, A. M. T. (2017). *A Troca Automática de Informações Financeiras: O Impacto no Sistema Fiscal Português*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: [https://sigarra.up.pt/fdup/pt/pub\\_geral.show\\_file?pi\\_doc\\_id=129089](https://sigarra.up.pt/fdup/pt/pub_geral.show_file?pi_doc_id=129089)

LEBRE, G. J. C. (2019). *Os impostos de saída como instrumento de combate à elisão fiscal no contexto da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016*. (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Minho, Portugal). Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/63948/1/Gabriel%2bJos%c3%a9%2bCerveira%2bLebre.pdf>

MISSEL, M. A. F. (2011). *O Combate aos Paraísos Fiscais pela OCDE e as Implicações do Princípio da Transparência*. (Trabalho de pós-graduação, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: <https://cije.up.pt/download-file/1020>

PEREIRA, R. J. R. (2011). *A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes*. (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Minho, Portugal). Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19876>

RODRIGUES, J. M. F. (2014). *A Troca de Informações Fiscais Entre Estados Membros da União Europeia*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: [https://sigarra.up.pt/fdup/pt/noticias\\_geral.ver\\_noticia?p\\_nr=9095](https://sigarra.up.pt/fdup/pt/noticias_geral.ver_noticia?p_nr=9095)

SANTOS, J. F. V. (2019). *A Diretiva Anti Elisão Fiscal da União Europeia e a sua Adoção no Sistema Fiscal Português: Análise de Algumas Normas*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/89758>

## **Legislação**

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 16 de maio de 2017, Processo C-682/15.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 22 de outubro de 2013, Processo C-276/12.

Com (2015) Bruxelas, de 18 de março de 2015.

Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio – Diário da República n.º 90/2013, Série I de 2013-05-10 (Disponível em: <https://dre.pt/>).

Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro – Diário da República n.º 195/2016, Série I de 2016-10-11 (Disponível em: <https://dre.pt/>).

Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977 (Disponível em: <https://eurlex.europa.eu/>).

Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011 (Disponível em: <https://eurlex.europa.eu/>).

Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014 (Disponível em: <https://eurlex.europa.eu/>).

Diretiva (UE) 2015/2376, do Conselho, de 8 de dezembro de 2015 (Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/>).

Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016 (Disponível em: <https://eurlex.europa.eu/>).

Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016 (Disponível em: <https://eurlex.europa.eu/>).

Diretiva (UE) 2017/952, do Conselho, de 29 de maio de 2017 (Disponível em: <https://eurlex.europa.eu/>).

Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018 (Disponível em: <https://eurlex.europa.eu/>).

Lei n.º26/2020, de 21 de julho - Diário da República n.º 140/2020, Série I de 2020-07-21 (Disponível em: <https://dre.pt/>).

Lei n.º98/2017, de 24 de agosto - Diário da República n.º 163/2017, Série I de 2017-08-24 (Disponível em: <https://dre.pt/>).

Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro de 2020 (Disponível em: <https://dre.pt/>).

## **Fontes eletrônicas**

Deloitte – Artigo Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Staying ahead for your business. (Disponível em: <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/beps.html>).