

Cooperação, transparência e troca de informações fiscais: estratégia da aranha ou declaração de boas intenções?

El Sr. Don Juan Robles,
con caridad sin igual,
mandó hacer este hospital
pero antes hizo a los pobres.

Anónimo (século XVIII)

"Em boa verdade, a alegada intensificação da cooperação internacional, nomeadamente em matéria de troca de informações, não vai além de uma mera declaração de "boas intenções".

Eduardo Paz Ferreira (2016)

Nota prévia

É para mim uma enorme honra participar neste livro de homenagem ao Prof. Jacques Malherbe, meu orientador da tese de doutoramento em *Louvain-la-Neuve* e a quem me ligam laços de amizade e gratidão. Jacques Malherbe é não só uma referência no plano científico, académico, técnico e profissional, mas um verdadeiro humanista, homem de enorme cultura, jurídica, económica, histórica, linguística, artística e, simultaneamente, de um despojamento, humildade e simpatia verdadeiramente notáveis. É, em suma, um homem do Renascimento. A ele dedico este despretenso texto escrito na terceira língua europeia mais falada no mundo, a língua de Camões, Pessoa, Eça, Saramago, Machado de Assis, Jorge Amado, Cecília Meireles, Pepetela e Mia Couto, que ele tanto aprecia.

1. INTRODUÇÃO

Em sede tributária, em especial no que respeita aos impostos diretos sobre sociedades, os últimos anos foram marcados, no plano mundial, por uma intensa atividade técnica, científica, jurídica e política, difícil, aliás, de acompanhar mesmo por estudiosos que se preocupam com a fiscalidade europeia e internacional. Alguns autores, como o justamente homenageado Jacques Malherbe, falam, a propósito, de "uma verdadeira revolução no mundo do direito fiscal" operada sobretudo a partir de 2014.¹

No centro desta revolução estão vários movimentos convergentes, alguns mais antigos (como o combate à concorrência fiscal prejudicial), outros mais recentes, e dos quais quatro se destacam: em primeiro lugar, a lei norte-americana de março de 2010 relativa à conformidade fiscal de contas estrangeiras, conhecida pelo acrónimo FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) e o programa de regularização fiscal que o acompanhou (OVDP - *Offshore Voluntary Disclosure Program*); em seguida, um novo padrão de intercâmbio automático de informações fiscais propugnado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e pelo Conselho da Europa, decorrente da revisão, em 2011, da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa

¹ Sobre o tema, cfr. MALHERBE, J. & TELLO, C. & RUIZ, M. A. Grau (2015), *La Revolución Fiscal de 2014 - FATCA, BEPS, OVDP*, Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario/ Legis. A referência citada consta da pág. 31.

(CAM) em matéria fiscal; em terceiro lugar, as diversas iniciativas da OCDE, em articulação com o G20, que derivam de um ambicioso plano contra a erosão das bases tributárias e deslocalização de lucros (BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting*), cuja função manifesta é o ataque aos problemas da dupla não tributação e do planeamento fiscal abusivo (agressivo); finalmente, no plano europeu, a aprovação da Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15.02.2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (DCA 1), em substituição da obsoleta Diretiva 77/799/CEE e a sua contínua revisão, a última das quais em 2016 (DCA 4), no sentido do alargamento do respetivo âmbito e do aprofundamento das medidas de cooperação nela previstas. Esta ação insere-se, aliás, num programa mais amplo de combate à fuga e evasão tributária e ao planeamento fiscal abusivo, cuja manifestação mais significativa ocorreu em 28.01.2016 com a aprovação do Pacote Antielisão Fiscal (PAF) e, em decorrência deste, da Diretiva Antielisão Fiscal (DAE).

Sobressai, neste contexto, o forte incremento das formas de cooperação, colaboração e coordenação interestadual.² A mutação mais significativa é, provavelmente, o notável desenvolvimento da troca automática e obrigatória de informações que, em larga medida, representa uma tentativa de os países mais desenvolvidos protegerem as suas bases tributárias contra os fenómenos de erosão de receitas decorrentes da ação persistente e ininterrupta do que Tanzi designou de "térmites fiscais"³ e, conseqüentemente, salvarem o atual paradigma dos sistemas fiscais.

Este texto visa tão-somente servir de despretenhoso roteiro a quem, por necessidade ou interesse, pretenda aventurar-se neste intrincado labirinto. De forma necessariamente

² Para uma tentativa de distinção entre estes conceitos, cfr. OLIVEIRA, Maria Odete B. de (2012), *O Intercâmbio de Informação Tributária - Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento*, Coimbra: Almedina, em especial, pp. 85 e ss. Vide também RIBEIRO, João Sérgio (2013), "Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities" IFA Branch Report Portugal, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume 98b pp. 639-653; e "Cooperação e Troca de Informações entre Administrações Fiscais: O Caso Português", in AAVV, *III Congresso de Direito Fiscal*, Porto: Vida Económica, 2013, pp. 231-244.

³ Cfr. TANZI, V. (2000), "Globalization, Technological Developments and the Work of Fiscal Termites", *IMF Working Paper*, n.º 00/1811 (www.imf.org). Segundo este autor, as oito térmites fiscais são: o comércio eletrónico, o uso do dinheiro eletrónico, o comércio dentro das empresas multinacionais que operam em vários países, os centros financeiros extraterritoriais (conhecidos por "paraísos fiscais"), os instrumentos derivados e fundos especulativos de cobertura, a crescente impossibilidade de tributar o capital financeiro, a crescente atividade de pessoas altamente qualificadas fora do país de residência e o enorme aumento de compras em viagens para países de baixa tributação. Muitas das "térmites" têm intrínseca relação com os fenómenos da concorrência fiscal entre jurisdições e do planeamento fiscal de multinacionais. Outras decorrem de desenvolvimentos tecnológicos insuficientemente acompanhados pelas administrações fiscais. Sobre o tema, ver ainda SANTOS, A. C. dos (2010), "Térmites fiscais e centros financeiros *offshore* & *onshore*: a leste dos paraísos?", in AMORIM, J. C. (coord), (2010), *Planeamento e Evasão Fiscal*, Porto: Vida Económica, pp. 13-27.

breve, dar-se-á conhecimento do conjunto de atos da OCDE e da União Europeia ligados ao tema, e da sua articulação. Antes, porém, convém referir o forte impulso dado à troca de informações fiscais pelo FATCA, cuja finalidade é o combate à evasão fiscal de rendimentos ou outros ganhos de investimentos recebidos ou realizados fora do território dos Estados Unidos da América (EUA). Esta lei aplica-se a cidadãos norte-americanos e a estrangeiros com obrigações fiscais neste país (as denominadas "*US Persons*"). Estas pessoas devem ser identificadas pelas Instituições Financeiras Estrangeiras (na aceção americana), de modo a garantir o reporte anual para as autoridades fiscais competentes, de elementos relevantes para fins fiscais, tais como os rendimentos recebidos e o património financeiro detido. Dar eficácia a esta lei implicou, porém, a realização, voluntária ou induzida, de uma rede de acordos intergovernamentais dos EUA com outras jurisdições, em que estas se comprometeram a introduzir no seu ordenamento jurídico o regime da troca automática de informações.⁴

2. O PAPEL DA OCDE

2.1 O ponto de partida: a troca de informações na Convenção Modelo da OCDE

Se o FATCA tornou visível o problema da evasão fiscal e procurou pragmaticamente resolvê-lo, tem sido a OCDE (em concertação com outras organizações como o Conselho da Europa e a União Europeia⁵) quem, no plano mundial, vem assumindo um papel decisivo na gestão, coordenação e difusão da cooperação e transparência e do mecanismo da troca automática de informações.

A troca de informações em matéria tributária constava da Convenção Modelo (CM) da OCDE sobre a tributação do rendimento e do património de 1963 e das suas diversas

⁴ Entre nós, foi assinado, em 6.08.2014, o *Agreement between the United States of America and the Portuguese Republic to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA*, o qual regulamenta a troca de informações respeitantes a contas financeiras de cidadãos americanos em instituições financeiras em Portugal. O artigo 239.º da Lei do Orçamento de Estado para 2015 (Lei n.º 82-B/2014, de 31.12) consagrou o Regime de Comunicação de Informações Financeiras tendo em vista operacionalizar a troca automática de informações com os EUA, incluindo o acordo FATCA. As instituições financeiras devem assim comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) as informações relevantes e esta envia tais informações para as autoridades americanas competentes até 30.09 de cada ano. Caso não seja enviada a informação sobre os titulares das contas bancárias nos termos do acordo, haverá a aplicação de uma retenção na fonte de 30%. Para maiores desenvolvimentos, vide FERREIRA, Helena B. (2016), "Novo standard sobre a troca de informações - a troca automática de informações obrigatória", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 4, Ano VIII,4, 15, pp. 165-189.

⁵ Não são as únicas organizações a preocuparem-se com este tipo de fenómenos. Também, entre outras, o Centro Interamericano de Administradores Tributários (CIAT) e o Fundo Monetário Internacional (FMI) seguem atentamente esta matéria.

revisões.⁶ A base jurídica desse intercâmbio era e é o artigo 26.º desta CM.⁷ A CM opera, porém, numa lógica de não obrigatoriedade: limita-se a possibilitar uma espécie de harmonização do conteúdo e de procedimentos a acolher em Convenções de Dupla Tributação (CDT) e a servir de padrão de referência técnico para a celebração destas CDT que concretizam os mecanismos de troca de informações fiscais (a pedido, automática e espontânea) e de assistência mútua na cobrança entre as partes contratantes. No que toca ao conjunto dos seus conteúdos, a CM funciona como um acervo de princípios e procedimentos que tendem a arvorar-se em norma internacional de transparência e cooperação.⁸

As informações intercambiadas podem respeitar a residentes e não residentes do Estado requerido, devendo o pedido do Estado solicitante fundar-se na *relevância previsível* (*foreseeable relevance*) das informações solicitadas. A troca de informações está contudo sujeita a diversas limitações, desde logo as que visam salvaguardar os direitos dos contribuintes. Com a revisão de 2008, o mencionado artigo 26.º viu aditados os novos n.ºs 4 e 5, que vieram limitar as causas de recusa de fornecimento de informação por parte do Estado requerido.⁹ Uma delas é relativa ao sigilo bancário visto como o principal obstáculo à transparência dos mercados financeiros e responsável pelo encobrimento de situações de evasão e fraude que, na ausência desta limitação, poderiam ser evitadas, controladas e sancionadas.

⁶ Após diversos estudos promovidos pela Sociedade das Nações e, mais tarde, pela OCDE, surgiu, em 1953, o *Projeto de Convenção Modelo* desta organização que está na origem da publicação, em 1977, da *Convenção Modelo da OCDE* para eliminar a dupla tributação do rendimento e do capital (CM OCDE), de maneira a facilitar o comércio internacional e o fluxo de investimentos entre os países. Esta Convenção, acompanhada dos respetivos comentários, foi, até hoje, objeto de diversas revisões, as mais significativas das quais ocorreram em 2000 (ano a partir do qual a troca de informações prevista no art. 26.º passou a dizer respeito a todos os tipos de impostos), 2005 e 2008.

⁷ Cfr. OCDE, 2000/2005 - *Convenção modelo* (consultável no endereço eletrónico <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>). O texto do artigo 26.º (com a epígrafe "Troca de informações") era inicialmente composto apenas por três números.

⁸ A troca de informações entre administrações tributárias [como refere OLIVEIRA, P. T. Pires de (2012), "A Troca de Informações em Matéria Tributária: Práticas e Perspetivas", *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, ano II, n.º 3, pp. 139-160)], "tem dois propósitos principais: a) a prestação de assistência para esclarecer factos de forma a permitir a aplicação de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação (aplicação da convenção); b) a prestação de assistência de forma a permitir a aplicação da legislação interna de determinado país e a sua respetiva tributação, desde que a tributação prevista na legislação interna não seja contrária ao previsto na Convenção para Evitar a Dupla Tributação (aplicação da legislação tributária interna)." Mas, acrescenta o mesmo autor, outros fins são perseguidos por este tipo de convenções, nomeadamente "(i) a padronização de termos jurídicos contidos nas convenções como forma de assegurar uma maior estabilidade das relações; (ii) a eliminação da discriminação contra estrangeiros e não-residentes; (iii) a cooperação internacional para facilitar a troca de informações entre as administrações tributárias; e (iv) a eliminação da evasão e elisão fiscal."

⁹ OCDE, *ibidem*. Os n.ºs 4 e 5 foram acrescentados ao artigo 26.º pela revisão da CM de 2008. Note-se que os modelos de Convenção para Evitar a Dupla Tributação da ONU e dos EUA contêm dispositivos similares aos da CM da OCDE.

Com o novo n.º 4, introduzido em 2008, tornou-se claro que a troca de informações passou a ser *obrigatória*, mesmo que o Estado requerido não precise dos dados recolhidos para fins de tributação interna. Por sua vez, o n.º 5 pretendeu garantir que as restrições previstas no n.º 3 não constituíssem um obstáculo à troca de informações provenientes de instituições financeiras, nem ao intercâmbio de certas informações societárias, como, por exemplo, as respeitantes a informações bancárias e à participação acionista.¹⁰

2.2 A luta contra a concorrência fiscal prejudicial nas atividades móveis

A evolução do regime da troca de informações não pode, porém, ser compreendida sem a consideração de outras vertentes da ação da OCDE. Recorde-se que, sob pressão do G7, decidido a incrementar a arrecadação e/ou evitar a erosão tributária dos países desenvolvidos, a OCDE (em articulação com a União Europeia e outras organizações internacionais) levou a cabo um conjunto de ações que culminaram com a aprovação, em 1988, do *Relatório sobre a concorrência fiscal prejudicial* (cingido às atividades de grande mobilidade geográfica) e a constituição de um Fórum para acompanhamento da concretização das recomendações então propostas.¹¹

Neste relatório procurava distinguir-se entre paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais, uma distinção mais política que técnica. De entre as recomendações constantes do Relatório para conter o fenómeno da concorrência fiscal prejudicial algumas dizem respeito à comunicação de informações sobre as operações estrangeiras (n.º 4), ao acesso a informações bancárias (n.º 7) e ao uso mais intenso e eficaz dos procedimentos de troca de informações no quadro da CM da OCDE e da Convenção multilateral sobre a Assistência Mútua em matéria fiscal (n.º 8). Recorde-se ainda que o Relatório da OCDE de 1998, na sua recomendação n.º 12, não somente desencorajava os países a celebrarem Convenções para Evitar a Dupla Tributação com paraísos fiscais, como também recomendava que os países denunciasses eventuais acordos do género até então celebrados.

¹⁰ De forma a contemplar mecanismos específicos de troca de informações em matéria de impostos sobre o rendimento, em 2012, Portugal celebrou um Acordo para evitar a Dupla Tributação com Hong Kong e Protocolos Adicionais com o Luxemburgo, Singapura e Suíça, jurisdições conhecidas como abrigos fiscais para a atividade financeira.

¹¹ OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, Paris: Éditions de l'OCDE. O Fórum levou a cabo a construção de uma extensa lista de paraísos fiscais.

Esta ação foi contudo muito prejudicada com a mudança de orientação política da administração Bush em 2001, podendo afirmar-se que o seu balanço é largamente insatisfatório em relação aos objetivos inicialmente definidos. A (simples promessa de) troca de informações passou a ser o critério relevante para efeitos de excluir da lista negra paraísos fiscais e transformá-los em jurisdições cooperativas prontas a assumir uma concorrência fiscal leal.

2.3 Novos domínios de ação em prol da transparência, da cooperação e da troca de informações

A Cimeira de Londres do G20 (em abril de 2009, já em plena crise financeira), pôs definitivamente na agenda a supressão (ou, pelo menos, a flexibilização) do sigilo bancário para evitar o encobrimento de situações fraudulentas, dando assim um passo importante no sentido de incrementar a transparência, a cooperação internacional e o controlo dos paraísos fiscais.¹² Ao mesmo tempo, o G20 indicou o *Fórum Global da OCDE sobre transparência e troca de informações* (doravante, Fórum Global), o maior organismo mundial em matérias de fiscalidade, hoje com 134 membros, como a instituição mais capaz para proceder à implantação mundial dos padrões de transparência e troca de informações a pedido, incluindo as de natureza bancária e contabilística.¹³ Na Cimeira de 19.04.2013, o G20 solicitou à OCDE o desenvolvimento de um novo padrão de troca de informações fiscais baseado no intercâmbio *automático*, cujo processo de aplicação seria avaliado pelo Fórum Global.

A viragem de 2009 teve importantes reflexos em toda a intervenção da OCDE em matéria fiscal, com particular destaque para as ações seguintes:

(i) a *revisão*, pelo Protocolo de Paris de 2010, da *Convenção sobre Assistência Mútua em matéria fiscal* celebrada em 25 de janeiro de 1998 (CAM 98) entre os Estados do Conselho da Europa e da OCDE, revisão essa que teve como principais objetivos o seu alinhamento com a norma acolhida internacionalmente em matéria de

¹² Até então a principal tomada de posição da OCDE sobre a relação entre sigilo bancário e fiscalidade constava do relatório de 2000, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*.

¹³ O Fórum Global sucede ao fórum criado na OCDE no início do século para lidar com os riscos de incumprimento tributário postos pelas jurisdições não-cooperativas (isto é, paraísos fiscais da lista negra que se recusavam a trocar informações). Reestruturado em 2009, o Fórum afirma-se a primeira entidade internacional vocacionada para a concretização de padrões acordados de transparência e troca de informações fiscais. Funciona com base no método de revisão pelos pares (*peer review process*) e integra membros de jurisdições tradicionalmente consideradas como paraísos fiscais, como, por exemplo, Aruba, Ilhas Bermudas, Bahrein, Ilhas Caimão, Chipre, Ilha de Man, Malta, Ilhas Maurício, Antilhas Holandesas, Seychelles e San Marino.

transparência e de troca de informações e a sua abertura aos Estados não-Membros da OCDE ou do Conselho da Europa (CAM 2010);¹⁴

(ii) a elaboração, em 2014, de uma Norma Comum de Comunicação (CRS - *Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*) e a publicação do *Modelo de Acordo das Autoridades Competentes* (MdCAA - *Model Competent Authority Agreement*) para a troca automática e obrigatória de informações de contas financeiras, quer no plano multilateral (*Multilateral Competent Authority Agreement on Exchange of Financial Account Information* - abreviadamente, MCAA), quer no plano bilateral (*Competent Authority Agreement*, doravante, CAA);¹⁵

(iii) o incentivo para a realização de convênios bilaterais específicos firmados entre várias jurisdições conhecidos por Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária (ATI ou TIEA - *Tax Information Exchange Agreements*), cujo modelo (MATI) foi aprovado em junho de 2015 pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE.¹⁶ Para além destas ações, a OCDE tem produzido uma extensa e relevante literatura sobre estes temas.¹⁷ Pode, em suma, afirmar-se que os padrões da OCDE relativos à transparência, à cooperação e à troca automática de informações de contas financeiras

¹⁴ Esta Convenção do Conselho da Europa e da OCDE, que entrou em vigor em 1.06.2011, é acompanhada de um *Relatório Explicativo revisto relativo à Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal depois de alterada pelo Protocolo* (disponível na internet e publicado, juntamente com a Convenção, nos *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 167). Este texto esclarece que a referida norma acolhida internacionalmente foi desenvolvida no seio do Fórum Global da OCDE sobre transparência e troca de informações e passou a estar incluída no Artigo 26º da CM da OCDE, tendo sido aprovada pelo G7/G8, pelo G20 e pelas Nações Unidas.

¹⁵ OCDE (2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information, Common Reporting Standard*. A troca multilateral e automática de informações com os EUA, no âmbito dos acordos FATCA, surge na sequência do pedido efetuado pelo G20 na sua cimeira de 19.04.2013 e da intenção de cinco EM da UE desenvolverem uma estratégia conjunta. A CRS e o MdCAA influenciaram as alterações à Diretiva de Cooperação Administrativa (DAC 2) que, em 2011, contemplou um alargamento do âmbito de aplicação da troca de informações obrigatória.

¹⁶ Os Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária foram desenvolvidos no seio do Fórum Global com o fim de combater as práticas fiscais prejudiciais e a ação dos paraísos fiscais. Trata-se de uma alternativa ao artigo 26.º da CM da OCDE, dirigida essencialmente aos Estados que não estariam dispostos a celebrar CDT com “paraísos fiscais”, mas pretendiam obter informações fiscais de contribuintes que com eles tivessem relações comerciais ou neles estivessem estabelecidos. Hoje o artigo 26.º da CM e o Modelo de Acordo sobre troca de informações possuem conteúdos bastante semelhantes.

¹⁷ Cfr., entre outros, os seguintes documentos da OCDE : (2013), *A step change in transparency. OECD report for the G8 summit Lough Erne*; (2011), *Implementing the tax transparency standards: a handbook for assessors and jurisdictions*; (2010) *Tax Co-operation 2010 – Towards a Level Playing Field: assessment by the global forum on transparency and exchange of information for tax purposes*; (2006) *The 2006 OECD Manual on Information Exchange*.

são hoje aceites de modo quase universal, como o demonstra, aliás, a sua ampla difusão e aplicação.¹⁸

2.4. A revisão de 2010 da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal e a troca de informações

A assistência administrativa (que pode incluir medidas tomadas por órgãos jurisdicionais) abrange tradicionalmente quer a troca de informações, incluindo verificações fiscais simultâneas e a participação em verificações fiscais levadas a efeito no estrangeiro, quer a cobrança de créditos fiscais, relativas a nacionais ou residentes de uma Parte na Convenção ou mesmo de outro Estado.

O âmbito de aplicação da Convenção da Assistência Mútua revista (CAM 2010) é muito amplo pois compreende os impostos que recaem sobre o rendimento ou lucros ou sobre mais-valias e sobre o património e sobre a propriedade (imobiliária ou de bens móveis), os impostos gerais sobre bens e serviços, tais como os impostos sobre o valor acrescentado ou os impostos sobre as vendas e os impostos sobre consumos específicos, os impostos sobre a utilização ou a propriedade de veículos a motor, os impostos sobre as sucessões e doações, as cotizações obrigatórias para a segurança social e, de forma genérica, outros impostos, com exceção dos impostos aduaneiros, quer tais impostos sejam cobrados em benefício de uma Parte ou de subdivisões políticas ou das autoridades locais de uma Parte.

A troca de informações pode cingir-se aos métodos tradicionais, isto é, ser *a pedido* do Estado requerente (devendo o Estado requerido facultar-lhe todas as informações previsivelmente relevantes para a administração e execução da legislação interna respeitante aos impostos abrangidos na Convenção relativas a uma pessoa ou a uma transação determinada) ou *espontânea* (em que uma Parte comunicará, sem pedido prévio, à outra Parte as informações de que tenha conhecimento, verificadas que sejam certas circunstâncias). Mas a Convenção permite ir mais longe, ao prever a possibilidade da *troca automática* de informações relativamente a determinadas categorias de casos e segundo os procedimentos que duas ou mais Partes interessadas estabeleçam de comum acordo. Além disso, prevê ainda a possibilidade de verificações

¹⁸ No mesmo sentido, cfr. AZEVEDO, Patrícia Anjos (2010), *O Princípio da Transparência e a Troca de Informações entre Administrações Fiscais* (tese de mestrado), Faculdade de Direito da Universidade do Porto, p. 14.

fiscais simultâneas e de verificações fiscais no estrangeiro, sem prejuízo de outros métodos poderem igualmente ser acordados.¹⁹

Uma característica da troca *automática* de informações é, como indica o Relatório que acompanha a Convenção, o facto de ter como objeto "um volume de informações específicas da mesma natureza, relativas, em regra, a pagamentos provenientes do Estado que fornece(r) as informações e a impostos retidos na fonte nesse Estado". O mesmo Relatório sublinha a natureza preventiva e dissuasora da troca de informações obtidas periodicamente e transmitidas de forma sistemática, com regularidade: "Se os contribuintes tiverem conhecimento deste acordo e, por consequência, da natureza das informações intercambiadas, serão induzidos a um melhor cumprimento das suas obrigações fiscais, sendo de esperar uma redução do número de casos, assim como do montante subavaliado das declarações de rendimento, no espaço de alguns anos".²⁰

Exige-se, porém, um acordo prévio firmado entre as autoridades competentes sobre o procedimento a adotar e o tipo de informações trocadas, de forma a evitar a sua ineficácia ou custos administrativos excessivos.²¹

A troca automática de informações implica a existência de formulários, cujas vantagens são manifestas, sobretudo quando um número substancial de jurisdições tenha aderido a este processo normalizador. Assim, não só se evita a necessidade de tradução "graças à utilização de códigos numéricos comuns a todos os países envolvidos para designar os mesmos elementos de rendimentos ou de capital", como se aceleram as trocas de informações. Acresce que o volume de trabalho das autoridades reduzir-se-á na medida em que as informações recebidas forem integradas "no sistema do país destinatário e confrontadas com o rendimento declarado pelos contribuintes".²²

¹⁹ Cfr. os artigos 4.º a 10.º da Convenção.

²⁰ Cfr. Relatório, pontos n.ºs 62 e 63. No entanto, pode haver maneiras de maximizar a eficácia e de minimizar os custos, por exemplo, limitando a troca automática às áreas onde o cumprimento é menor, alterando, após alguns anos de experiência, a natureza das informações e utilizando formulários normalizados (ver também o parágrafo 66).

²¹ Um tal acordo prévio pode ser celebrado por mais de duas Partes, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 24.º. A OCDE criou um Modelo sobre a troca automática de informações para efeitos fiscais cuja utilização é recomendada para estes tipos de acordos. Segundo o Relatório, podem contudo ocorrer situações especiais em que essas trocas sejam pouco proveitosas. Assim será, "por exemplo, se os dados globais disponíveis num dado país forem escassos, se as relações económicas entre os países forem reduzidas, ou ainda se o processamento dessas trocas constituir um encargo administrativo excessivo para as administrações envolvidas". Há, no entanto, maneiras de maximizar a eficácia e de minimizar os custos, por exemplo, limitando a troca automática às áreas onde o cumprimento é menor, alterando, após alguns anos de experiência, a natureza das informações e utilizando formulários normalizados (ver igualmente o parágrafo 66).

²² *Ibidem*, ponto n.º 66. O Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE tem vindo a desenvolver estes formulários normalizados baseados nas tecnologias mais recentes disponíveis. Nas trocas automáticas de

2.5. A Norma Comum de Comunicação e o Modelo de Acordo das Autoridades Competentes

Em fevereiro de 2014, o G20 aprovou a já referida norma comum de comunicação (abreviadamente CRS) para a troca de informações de contas financeiras que, no essencial, se inspira no modelo decorrente dos acordos FATCA. O CRS consagra, em nove secções, os requisitos gerais dos elementos que identificam os titulares das contas financeiras a reportar, as obrigações de divulgação e diligência devida que devem ser adotadas pelas instituições financeiras reportantes (instituições de custódia, instituições depositárias, entidades de investimento e certas empresas de seguros que não apresentem um risco reduzido de constituírem veículos de fraude) na transmissão informações financeiras (sobre juros, dividendos, saldo das contas, rendimentos de determinados produtos de seguros, etc.) às autoridades fiscais da jurisdição onde essas instituições estão sediadas, quer relativamente a contas novas quer a contas pré-existentes de pessoas singulares e entidades, de forma a estas autoridades poderem informar corretamente as autoridades da jurisdição da residência dos titulares das contas financeiras.²³

As trocas de informações entre as autoridades competentes estão, em abstrato, configuradas no referido MdCAA que rege, *inter alia*, o tipo de informações a intercambiar numa base anual e automática, o prazo e forma do intercâmbio, a cooperação a desenvolver entre as autoridades competentes, a confidencialidade e proteção de dados, etc. O MdCAA pode ser concretizado, como se disse, mediante a celebração de um MCAA²⁴ ou de acordos bilaterais entre autoridades competentes os já

informações, as jurisdições devem, por via de regra, usar o formulário de transmissão normalizada (*Standard Transmission Format*) da OCDE ou outro formulário atualizado.

²³ Para maiores desenvolvimentos, cfr. FERREIRA, Helena B., *op. cit.* pp. 182-184.

²⁴ Em 29 de outubro de 2014, 51 jurisdições participaram em Berlim na cerimónia de assinatura do CRS e do MdCAA. Em 19 de novembro do mesmo ano, a Suíça assinou o CRS e o MdCAA, logo seguida, ao longo de 2015, pelo Gana, Seychelles, Austrália, Canadá, Costa Rica, Índia, Indonésia, Nova Zelândia, Chile, Andorra, Grónelândia, Mónaco e República Popular da China. Seguiram-se, em fevereiro de 2016, a Malásia, Saint Kitts e Nevis. Hoje caminha para a centena o número de jurisdições aderentes ao CRS e ao MdCAA. O MdCAA contribuiu, aliás, para a entrada em vigor dos novos parâmetros de documentação fiscal de preços de transferência, previstos na Ação 13 do Plano BEPS, um projeto desenvolvido durante mais de dois anos e que envolveu todos os países da OCDE, do G20 e mais de uma dúzia de países em desenvolvimento. Com a assinatura do MdCAA, as Autoridades Fiscais dos diversos Estados passam a poder ter um conhecimento bastante completo de como as Empresas Multinacionais estruturam as suas operações. A confidencialidade dessa informação deve, porém, ficar salvaguardada. Durante a assinatura em 2014 do CRS e do MdCAA, foram disponibilizados pela OCDE os seguintes estudos destinados a apoiar a ação das autoridades fiscais: *Tax Administrations and Capacity Building: A Collective Challenge*; *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*; *Rethinking Tax Services: The Changing Role of Tax Service Providers in SME Tax Compliance*;

mencionados CAA. Enquanto o artigo 6.º da CAM 2010 constitui a base jurídica do MdCAA, os acordos bilaterais encontram o seu fundamento em CDT (que consagram o artigo 26.º da CM da OCDE) ou num Acordo sobre Troca de Informações, este seguindo, em regra, as linhas de um modelo específico.

2.6 Os Acordos bilaterais de troca de informações em matéria tributária (ATI)

A possibilidade de serem efetuados acordos bilaterais de troca de informações em matéria tributária que satisfizessem o padrão internacional de troca de informações efetivas, foi, nos idos de 2002, objeto de atenção do Fórum Global que, em abril desse ano, publicou um Modelo de Acordo de Troca de Informações em Matéria Tributária (MATI), onde os acordos bilaterais eram vistos como formas alternativas às CDT.

Entre as informações que deveriam ser fornecidas pelo Estado requerente estão a identidade da pessoa objeto de requerimento de informações, uma declaração contendo a natureza e a forma em que o Estado requerente deseja receber as informações solicitadas, a motivação de ordem tributária pela qual a informação foi solicitada e uma declaração de que o Estado requerente tomou todas as medidas que estavam ao seu alcance para obter as informações solicitadas.

No entanto, só a partir de 2009 ocorreu um enorme aumento desta modalidade negocial internacional, tendo, em apenas alguns anos, o MATI sido usado como base de mais de 200 acordos.²⁵

Este facto deve-se, em larga medida, à decisão da OCDE de incentivar as jurisdições consideradas como paraísos fiscais ao abrigo do Relatório sobre a concorrência fiscal prejudicial a assinar este tipo de acordos com, pelo menos, doze outras jurisdições, membros ou não da OCDE, como condição para passarem a integrar a lista das jurisdições que implementaram substancialmente os padrões internacionais de troca efetiva de informações (lista branca) e saírem assim das listas cinzenta (as que se comprometeram a observar os padrões internacionais de troca de informações, mas ainda não os implementaram) ou negra (as que não firmaram qualquer compromisso, consideradas jurisdições não cooperativas). Deste modo, os paraísos fiscais

Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work e Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks.

²⁵ Cfr, OCDE (2010), *Tax Co-operation 2010 – Towards a Level Playing Field: assessment by the global forum on transparency and exchange of information for tax purposes*. Paris, 2010, p. 16.

"cooperativos" passaram a evitar as consequências tributárias desfavoráveis impostas pela legislação de muitos países às "jurisdições não cooperativas".²⁶

Portugal efetuou vários desses acordos, nomeadamente com Andorra, Bermudas, Gibraltar, Ilhas Caimão, Ilha de Man, Jersey e Santa Lúcia. Estes acordos visam a obtenção de informações sobre questões relevantes para a determinação, liquidação e cobrança de impostos, para a cobrança e execução dos créditos fiscais, para a investigação ou prossecução de ações penais fiscais, incluindo informações bancárias, e, bem assim, informações sobre a propriedade de sociedades, *trusts*, fundações ou outras entidades.²⁷

2.7 O Plano BEPS

Todas estas ações enquadram-se hoje numa estratégia mais alargada de combate à erosão fiscal e à deslocalização de lucros para jurisdições de baixa ou nula tributação, denominada Plano BEPS que foi apresentada pela OCDE nos dias 19 e 20 de julho de 2013, em reunião dos ministros de finanças do G20. Este plano que, de algum modo, prolonga a luta contra a concorrência fiscal prejudicial, visa essencialmente a promoção de normas mundiais de boa governação fiscal, que assegurem que os resultados das empresas sejam comunicados e tributados no lugar onde elas desenvolvem as suas atividades económicas e onde seja criado valor. Os objetivos do Plano BEPS são assim fundamentalmente três: impedir a degradação das bases tributárias e a arbitragem entre jurisdições, tornar efetivo o direito à tributação, mormente no contexto da nova economia digital, e consolidar o mecanismo dos preços de transferência. Este Plano assume particular interesse para os países onde os níveis de tributação, fruto da sustentação do Estado Social ou da aplicação de programas de ajustamento estrutural, são mais elevados.

²⁶ Muito embora aquando da elaboração do MATI, o Grupo de Trabalho do Fórum Global tivesse em mente a celebração de acordos bilaterais com paraísos fiscais, nada impede que países desenvolvidos e em desenvolvimento venham a celebrá-los com jurisdições que não são consideradas como paraísos fiscais. Isso pode acontecer quando estas jurisdições não possuem entre si uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação ou quando a Convenção existente (artigo 26.º) não estiver em conformidade com o padrão internacional de troca de informações preconizado pela OCDE.

²⁷ Vide o sítio http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/ATIF/.

Em outubro de 2015, cumprindo no essencial os prazos, e após dois anos de intenso trabalho técnico, a OCDE publicou o chamado "Pacote BEPS" composto por quinze relatórios que sustentam outras tantas ações.²⁸

Estas quinze ações giram, no essencial, em torno de cinco temas-chave interligados: o tema da coerência²⁹, o tema da substância³⁰, o tema da transparência³¹, o tema dos desafios da economia digital e o do desenvolvimento de um instrumento multilateral.³²

A ação n.º 13 sobre a documentação dos preços de transparência foi completada, em março de 2016, pela apresentação do chamado *relatório por país*.³³

O Plano BEPS definiu igualmente o quadro institucional e a metodologia para monitorizar e pôr em prática as medidas recomendadas nas diversas ações, cabendo ao Fórum Global assegurar o trabalho neste domínio.

3. A AÇÃO DA UNIÃO EUROPEIA

3.1 Primeira fase: a luta contra concorrência fiscal prejudicial e seus instrumentos

²⁸ Cfr. OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 12.02.2013 e *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 19.07.2013, Paris: OECD Publishing. O Plano de Ação BEPS foi integralmente aprovado pelos Ministros das Finanças do G20, na reunião de julho de 2013 e pelos líderes do G20 na Cimeira de São Petersburgo, em setembro de 2013.

²⁹ O tema da *coerência* é essencialmente desenvolvido pelas ações n.ºs 2 (neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos), 3 (reforçar as normas CFC sobre transparência fiscal internacional) e 4 (limitar a erosão das bases tributárias através da dedução de juros e outros rendimentos equivalentes).

³⁰ O tema da *substância* é sobretudo levado a cabo pelas ações n.ºs 5 (combater eficazmente as práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância), 6 (prevenir a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação), 7 (prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de um estabelecimento estável), 8, 9 e 10 (alinhar os preços de transferência com a criação de valor dos intangíveis e com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital e em relação a outras transações de maior risco).

³¹ O tema da *transparência* é tido em conta nas ações n.ºs 11 (estabelecimento de metodologias para recolha e análise dos dados sobre o BEPS e as ações para o seu combate), 12 (divulgação pelos contribuintes dos acordos de planeamento fiscal agressivo), 13 (reexame da documentação de preços de transferência) e 14 (dar maior eficácia aos mecanismos de resolução de conflitos).

³² Estes dois últimos são tratados, respetivamente, pelos relatórios n.º 1 e n.º 15 do Plano BEPS.

³³ Cfr. OCDE (2016), *Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers* (www.oecd.org/tax). A Ação 13, prevê, no que toca ao modelo de Relatório por país ("*Country-by-Country Reporting*"), que as Empresas Multinacionais (EMN) divulguem nomeadamente informação por jurisdição fiscal, relativa a rendimentos com entidades do Grupo, resultados antes de impostos, capital próprio, número de empregados e valor de ativos tangíveis. Segundo o *Secretário-Geral da OCDE, Angel Gurría, estes "Relatórios por País terão um impacto imediato na dinamização da cooperação internacional em matérias fiscais, ao aumentar a transparência das operações das Empresas Multinacionais"*. E acrescentou que, a partir do acordo multilateral alcançado, "*a informação será partilhada entre administrações fiscais, oferecendo uma visão única e global dos indicadores-chave nos negócios multinacionais. Esta é uma ferramenta fundamental para garantir que as Empresas paguem a sua quota-parte de impostos, e não seria possível sem o Projeto BEPS.*" As informações serão recolhidas pela jurisdição de residência do grupo multinacional e trocadas através do mecanismo de intercâmbio de informações. O primeiro intercâmbio terá início em 2017-2018. Para mais informações vide www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting.htm.

Em 27.01.2016, 31 países, incluindo Portugal, assinaram um acordo de cooperação que permite a troca automática de relatórios por país. Estas ações da OCDE terão, como se verá, reflexos importantes na revisão da DCA de 2016 (DCA 4).

As preocupações da União Europeia e de muitos dos seus EM com os problemas decorrentes da quebra de receitas tributárias só ganharam notoriedade com o aprofundamento do mercado único e, em particular, com a plena liberdade de circulação de capitais propiciada pelo Tratado de Maastricht. Desde então, com intensidade variável, estas preocupações são recorrentes. Nos finais dos anos noventa do século passado, elas concentraram-se na luta contra a concorrência fiscal prejudicial que foi conduzida mediante diversos instrumentos, uns, de natureza essencialmente política (código de conduta relativo à fiscalidade direta das empresas) ou administrativa (aplicação, pela Comissão, do regime dos auxílios de Estado à fiscalidade empresarial derogatória), outros, de carácter legislativo (diretiva da poupança vocacionada para a fiscalidade das pessoas singulares).³⁴

O balanço dessa atividade está ainda por cumprir, mas, à primeira vista, não parece muito exaltante. A concorrência fiscal prejudicial, mesmo no território da União, não desapareceu.³⁵ Nos espaços não cobertos ou deficientemente cobertos pelo código de conduta ou pelo regime dos auxílios de Estado surgiu uma intensa concorrência fiscal, como ocorre no caso dos regimes dos residentes não habituais, das amnistias fiscais, do privilégio de afiliação (*participation exemption*), das *patent boxes*, de alguns regimes de segurança social, etc. Noutros casos, em domínios teoricamente cobertos por aqueles instrumentos, a concorrência fiscal tornou-se mais sofisticada e menos transparente, possibilitando às empresas, em especial, às grandes empresas multinacionais (EMN) múltiplos esquemas de planeamento fiscal abusivo (ou agressivo) que originaram mesmo um novo tipo de "indústria" e de "mercado".³⁶

3.2 Segunda fase: a troca de informações e o novo quadro de cooperação administrativa

É, porém, com a crise financeira e com a quase estagnação económica dela decorrente que, sobretudo a partir de 2009, a ação da UE ganhou maior visibilidade, com a Comissão a definir uma estratégia alargada de boa governação fiscal, centrada na

³⁴ Sobre o tema, ver SANTOS, A. C. dos (2009), *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles/Paris: Bruylant/ L.G.D.J.

³⁵ Não se toma aqui especificamente em consideração a fiscalidade indireta onde, apesar de estarmos perante um domínio da harmonização fiscal, continuam a verificar-se diversas formas de concorrência fiscal prejudicial e crescentes níveis de evasão e fraude, de que a fraude carrossel é um exemplo.

³⁶ Vide o Relatório elaborado por MEELDGAARD, H. et al. (com a chancela Ramboll& Corit Advisory), editado pela COMISSÃO (TAXUD, 2015), *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*, onde são identificados sete modelos de estruturas de PFA, quatro já referidos pela OCDE no anexo C do Relatório BEPS de 2013.

transparência, na troca de informações e na promoção da concorrência fiscal leal. Esta estratégia, estendida à comunidade internacional, procurava essencialmente desenvolver formas de cooperação entre as administrações fiscais, questão sensível dada a tradicional desconfiança existente entre organizações muito ciosas das suas prerrogativas.³⁷

No âmbito desta estratégia, foram aprovados importantes instrumentos no domínio da troca de informações, que deram corpo a um *novo quadro jurídico para a cooperação administrativa*, mas cuja "utilização efetiva e global" pelos EM ainda não representa, de acordo com a própria Comissão, "uma realidade".³⁸

Este novo quadro jurídico passa a ser composto pelos seguintes instrumentos:

- dois regulamentos especificamente aplicáveis à tributação indireta, um quanto à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA, outro referente à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo (IEC);³⁹
- e por duas diretivas, a Diretiva de 2010 respeitante à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas⁴⁰ e a Diretiva de 2011 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (DCA 1).⁴¹ Esta última diretiva representou um grande avanço sobre o anterior regime de 1977, na medida em que, como sintetiza o respetivo preâmbulo, a DCA 1 caracteriza-se fundamentalmente pela: (i) extensão substancial do âmbito da cooperação administrativa em matéria de impostos e modalidades de cooperação; (ii) inclusão das informações na posse de instituições bancárias ou financeiras; (iii) introdução da troca obrigatória e automática em determinados domínios; (iv) fixação de prazos para efetuar a transmissão de dados; e pelo (v) retorno de informação e a utilização de formulários e canais de comunicação normalizados.

³⁷ COMISSÃO (2009), *Promover a boa governação em questões fiscais*, COM (2009) 201 final de 28.04.2009; (2010), *Fiscalidade e desenvolvimento - Cooperação com os países em desenvolvimento a fim de promover a boa governação em questões fiscais*, COM (2010) 163 final, de 21.04.2010. Sobre o tema, cfr., entre outros, PALMA, Clotilde C. (2010), "O Código de Conduta da fiscalidade das empresas e a boa governança fiscal – O futuro do Grupo de trabalho", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º3, Ano III, pp. 209-228.

³⁸ COMISSÃO (2012), *Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e evasão fiscais* (Comunicação de 6.12.2012), p. 4.

³⁹ Respetivamente Regulamento do Conselho 904/2010, de 07.10.2010 (JO L 268 de 12.10.2010) quanto ao IVA e Regulamento do Conselho 389/2012, de 02.05.2012 (JO L 121, de 08.05.2012) quanto aos IEC.

⁴⁰ Diretiva do Conselho 2010/24/UE, de 16.03.2010 (JO L 84 de 31.03.2010).

⁴¹ Diretiva 2011/16/UE, de 15.02.2011 (JO L 64 de 11.03.2011) que revogou a Diretiva 77/799/CEE, de 19.12.1977 (JO L 336, p. 15). A DCA 1 reforçou os mecanismos de troca de informações entre EM da UE relativamente a todos os impostos, exceto o IVA, os direitos aduaneiros, os impostos especiais de consumo e as contribuições obrigatórias para a Segurança Social. A DCA 1 foi transposta para o direito português pelo Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10.05.

O âmbito da troca de informações da DCA 1 abrangia os rendimentos do trabalho, os honorários dos administradores, os produtos de seguros de vida (não abrangidos por outros instrumentos jurídicos da UE de troca de informações), as pensões e a propriedade e rendimento de bens imóveis.⁴²

3.3 Terceira fase: O aprofundamento da estratégia da boa governação fiscal (2012 a 2014)

3.3.1 A Comunicação de junho de 2012

A estratégia de promoção da boa governação fiscal ganhou um novo impulso em 2012, ao receber o apoio público por parte do Conselho Europeu⁴³ e do Parlamento Europeu.⁴⁴ A Comissão aprofundou-a em dois importantes documentos, a chamada *Comunicação de junho* e o *Plano de Ação* para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais.

Na *Comunicação de junho*, a Comissão começa por manifestar a sua preocupação com os fenómenos da fraude e evasão fiscais, com a dimensão da economia subterrânea e com a amplitude do planeamento fiscal agressivo que reduzem a eficiência e eficácia da cobrança fiscal legítima, dando conta das dezenas de milhares de milhões de euros não declarados e não tributados abrigados em jurisdições *offshore* (paraísos fiscais ou jurisdições não cooperativas).⁴⁵ Perante estes fenómenos, para além de apelar para a adoção das propostas pendentes e para uma melhor utilização dos instrumentos vigentes, a Comissão apontava os domínios onde se justificaria uma maior coordenação ou mesmo a aprovação de medidas legislativas suplementares, a concretizar num plano de ação definido a curto prazo, tendo em vista o reforço da cooperação administrativa e o apoio às políticas de boa governação fiscal. Segundo a Comissão, só uma ação

⁴² Cfr. o artigo 8.º da DCA 1. Todas estas categorias de rendimento e património estão previstas no referido Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, que transpõe para a ordem jurídica interna o teor da DCA 1. Para maiores desenvolvimentos, ver FAUSTINO, M. (2015), "A troca automática de informação para fins fiscais no quadro da União Europeia - ponto da situação", *Revista O Contabilista*, n.º 189, pp. 42-49.

⁴³ Cfr. Conclusões do Conselho Europeu de 1 e 2 de março de 2012, dedicado ao crescimento e Conclusões do Conselho Europeu de 28 e 29 de junho de 2012.

⁴⁴ Cfr. Resolução do Parlamento Europeu, de 19 de abril de 2012, *sobre meios concretos de luta contra a fraude e a evasão fiscais* (2012/2599/(RSP)) P7_TA(2012) 0137 2013/C 258 E/07.

⁴⁵ COMISSÃO (2012), *Comunicação ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros*, COM (2012) 351 final de 27.06.2012 (conhecida por *Comunicação de junho*). Nessa altura foi emitido um Comunicado de imprensa intitulado *Fraude e evasão fiscais: Comissão apresenta medidas concretas*, tendo o Comissário Algirdas Šemeta afirmado o seguinte: "Não tenhamos ilusões, os responsáveis pela evasão fiscal roubam o cidadão comum e privam os Estados-Membros de receitas que lhes são imprescindíveis. Se queremos regimes fiscais justos e eficazes, devemos pôr termo a esta prática. A economia subterrânea está avaliada em quase um quinto do PIB médio dos Estados-Membros, representando quase 2 biliões de euros, no total".

comum dos EM centrada numa política de cooperação poderia ter êxito quanto à redução de cobrança de receitas. Esta cooperação não se deveria cingir aos programas de assistência técnica da Comissão às administrações fiscais dos EM, mas deveria envolver uma dimensão transfronteiriça, europeia e internacional. A primeira, situada no plano da União, implicava o incremento da assistência mútua, a melhoria do intercâmbio (nomeadamente o automático) de informações sobre os rendimentos auferidos e sobre os ativos detidos pelos contribuintes, bem como a identificação destes, a criação ou desenvolvimento de mecanismos que garantissem um elevado nível de cumprimento das regras fiscais, a melhoria da governação fiscal, nomeadamente através da adoção de abordagens coordenadas entre a fiscalidade direta e indireta e uma maior cooperação com outras entidades que aplicam as leis tributárias, incluindo as relativas à criminalidade fiscal, como é o caso da Europol. No plano internacional, a Comissão preconizava uma política mais coerente, dirigida à promoção junto dos países terceiros dos princípios de boa governação fiscal (transparência, troca de informações e concorrência fiscal leal, princípio que o Fórum Global não assegura), pugnando pela aplicação por aqueles países de normas e princípios da UE (ou equivalentes) destinados a contrariar o PFA e a ação dos paraísos fiscais.⁴⁶

3.3.2 O Plano de Ação de 2012

O Plano de Ação de dezembro de 2012 concentrou a atenção na melhoria da cooperação administrativa para combater a fraude e evasão fiscais, numa ótica de maior coordenação entre a fiscalidade direta e a indireta, incluindo a aduaneira. Particular destaque foi dado à necessidade de concretização do quadro jurídico de 2010 e 2011 para a cooperação administrativa (atrás referido) e à melhoria da eficácia da diretiva relativa à tributação da poupança, cuja proposta de revisão se encontrava pendente desde 2008.⁴⁷

De entre as *novas iniciativas* avançadas pela Comissão, tendo em conta as preocupações manifestadas pelos EM, aquela instituição distinguia as que poderiam ser tomadas de imediato daquelas que apenas o poderiam ser num horizonte temporal mais alargado, em 2013, até 2014 ou para além de 2014.

⁴⁶ As três principais características dos paraísos fiscais seriam a falta de troca efetiva de informações, a falta de transparência e a ausência de obrigação de realizar atividades significativas (*ibidem*, p. 13).

⁴⁷ COMISSÃO (2012), *Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais*, COM (2012) 722 final, de 06.12.2012. Vide igualmente o Comunicado à imprensa intitulado *Combate à fraude e evasão fiscais: A Comissão apresenta o rumo a seguir*.

Em relação às *iniciativas imediatas*, a Comissão recomendava, entre outras, as seguintes: a necessidade de os EM definirem, em comum, um conjunto de critérios que permitissem identificar as jurisdições terceiras que não cumprissem as normas mínimas de boa governação fiscal (normalmente conhecidas por paraísos fiscais não cooperativos), incluindo a criação de uma lista negra e a suspensão ou renegociação de CDT com essas jurisdições; a introdução nas CDT de cláusulas destinadas a resolver o problema da dupla não tributação, bem como a utilização de uma norma geral comum antiabuso, de modo a refrear o PFA; a urgência de dar um novo impulso aos trabalhos do Grupo do Código de Conduta, em ordem a atingirem-se os seus objetivos iniciais.⁴⁸

Quanto às *iniciativas a curto e a médio prazo*, salientavam-se as ações destinadas a combater as disparidades (abrangendo questões como os empréstimos híbridos e as entidades híbridas que implicariam a revisão da diretiva mães e afiliadas) e a reforçar os dispositivos antiabuso constantes das diretivas em consonância com a recomendação relativa ao PFA, a promoção da norma respeitante à troca automática de informações em fóruns internacionais e das ferramentas de tecnologias de informação desenvolvidas em articulação com outras instâncias internacionais, como, por exemplo, a OCDE e o CIAT. A Comissão preconizava ainda o desenvolvimento de formatos eletrónicos para a troca automática de informações, a utilização de um NIF europeu e o alargamento do EUROFISC à fiscalidade direta a implantar até 2014. Para lá desse ano, a atenção da União deveria recair sobre o desenvolvimento do acesso direto mútuo às bases de dados nacionais e a criação de um instrumento jurídico único para a cooperação administrativa aplicável a todos os impostos, ações consideradas importantes, mas menos urgentes.

O Plano de 2012 foi acompanhado de duas *recomendações*: a primeira é referente a medidas destinadas a encorajar os países terceiros a aplicar normas mínimas de boa governação em matéria fiscal;⁴⁹ a segunda diz respeito ao planeamento fiscal agressivo, o qual consiste, segundo a Comissão, "em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais", conduzindo frequentemente quer a "duplas deduções (por exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado de

⁴⁸ Outras medidas eram previstas, entre elas a criação de um novo grupo de peritos (intitulado Plataforma para a Boa Governação Fiscal), o lançamento do Portal Europeu NIF, destinado a uma correta identificação dos contribuintes em sede de tributação direta e a aprovação de um Regulamento de execução que adotasse formulários normalizados para a troca de informações fiscais a pedido ou espontânea.

⁴⁹ Respetivamente, COMISSÃO (2012), *Recomendação sobre as medidas destinadas a encorajar os países terceiros a aplicarem normas mínimas de boa governação em matéria fiscal* [C(2012)8805, de 6.12.2012].

residência)", quer a uma "dupla não tributação (por exemplo, rendimentos não tributados no Estado da fonte são isentos de imposto no Estado de residência).⁵⁰

O Plano de Ação de 2012 era muito ambicioso. Apesar dos esforços envidados pela Comissão e pelos EM, fácil é concluir que muitas das ações nele previstas não chegaram a ser concluídas dentro dos prazos estipulados.

3.3.3 A revisão intercalar da Diretiva da cooperação administrativa (DCA 2)

A assistência mútua e a cooperação baseiam-se na confiança e solidariedade entre os EM, afirmada em teoria, mas nem sempre operativa na prática. O acordo alcançado em março de 2014 sobre a revisão da Diretiva da Tributação da Poupança (que alarga o âmbito da troca automática de informações entre EM) incentivou as instituições europeias a aprofundarem os instrumentos cooperativos em outras áreas.⁵¹ De facto, o novo quadro jurídico da cooperação era considerado insuficiente para prosseguir os objetivos delineados na recente estratégia de política fiscal da Comissão, pois a DCA 1 (de 2011) era restritiva em relação ao âmbito da troca automática e obrigatória de informações fiscais entre os EM e não definia intervalos para o intercâmbio das informações. Uma maior eficácia na arrecadação fiscal e na contenção do fenómeno do PFA deveria também implicar um alargamento progressivo do campo de aplicação da troca *obrigatória e automática* (ou seja, a intervalos regulares) a novas categorias de rendimentos e de capitais e de informações predefinidas sobre decisões e acordos fiscais prévios, alinhando as informações intercambiadas pelo padrão internacional CRS e pelo próprio FATCA.

No entanto, a revisão da DCA 1 operada pela Diretiva 2014/107/UE (doravante DCA 2), cuja transposição devia processar-se até 31.12.2015 para entrar em vigor nos EM a partir de 1.01.2016, limitou-se a alargar o âmbito da troca automática de informações às contas financeiras.⁵² Para combater eficientemente a evasão e a elisão fiscais por parte

⁵⁰ COMISSÃO (2012), *Recomendação relativa ao planeamento fiscal agressivo* [C(2012) 8806 final, também de 6.12.2012].

⁵¹ De facto, segundo a Comissão, no que toca à diretiva da poupança, os países da fonte têm, em média, enviado anualmente aos da residência mais de 4 milhões de registos, correspondentes a cerca de 20 mil milhões de euros de rendimentos da poupança.

⁵² Cfr. Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9.12.2014 (DCA 2), que altera a já referida Diretiva do Conselho 2011/16/UE, de 15.02.2011. As principais alterações introduzidas pela DCA 2 deram-se no n.º 9 do art. 3, no n.º 3 do art. 8 e no aditamento de um n.º 3-A a este artigo, nos n.ºs 5 e 6 do art. 8.º e no aditamento do n.º 7-A a este artigo, no n.º 4 do art. 20, no n.º 2 do art. 21, no art. 25 e ainda no aditamento de dois anexos. Para maiores desenvolvimentos, cfr. FERREIRA, H., *op. cit.* A troca automática de informações entre os EM deve ocorrer, pela primeira vez, até 30 de setembro de 2017, com exceção da Áustria que goza de uma derrogação que lhe permite estender o prazo até 30 de setembro de 2018.

das empresas, a DCA 2 veio assim adequar o sistema europeu à norma mundial preconizada pelo G20 e consagrada pela OCDE na revisão, em 2010, da CAM, no que tange à troca automática de informações financeiras. Com isso, abriu caminho para o fim do sigilo bancário e fiduciário para fins fiscais que representava um obstáculo à troca de informações em muitos países da União.⁵³ Tendo em vista uma aplicação uniforme da DCA 2, os EM deveriam socorrer-se, como fonte interpretativa, dos já referidos Comentários sobre o MdCAA e o CRS, tendo, porém, em conta as especificidades do sistema europeu: uma vez que a DCA 2 só se dirige aos EM, os procedimentos de diligência devida aplicam-se apenas aos residentes dos EM e não aos de qualquer outra jurisdição.⁵⁴

3.4 Quarta fase: 2015 e o combate à elisão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo

3.4.1 O pacote da transparência fiscal

Em 18.03.2015, perante a dimensão do fenómeno da elisão fiscal decorrente, em larga medida, do PFA e a necessidade de proteção das matérias coletáveis dos EM, a Comissão retomou, na sua *Comunicação sobre a transparência fiscal*, o tema da cooperação e da troca de informações. Este tema surge agora inserido num pacote de medidas sobre o *reforço da transparência fiscal* proposto por aquela instituição, a concretizar a curto prazo, com o objetivo de combater a evasão e a elisão dos impostos por parte das empresas da UE, de garantir a ligação entre o lugar da tributação e o lugar efetivo da atividade económica e de promover a aplicação de normas semelhantes em todo o mundo.⁵⁵

⁵³ Esta revisão foi, na época, considerada como um passo significativo, ao garantir à UE um quadro jurídico mais sólido para a troca automática de informações, em especial no que toca a uma grande diversidade de informações financeiras, em consonância com a nova norma mundial de troca automática de informações entre jurisdições promovida pela OCDE e pelo G20.

⁵⁴ Para uma análise pormenorizada e uma avaliação crítica da DCA 2, vide SOMARE, M. & WÖHRER, V. (2015), "Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency", *Intertax*, vol 43, issue 2, pp. 804-815.

⁵⁵ COMISSÃO (2015), *Comunicação sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais*, COM(2015) 136 final, de 18.3.2015. A *transparência fiscal* é, segundo a Comissão (*ibidem*, p. 2), um elemento crucial neste combate e para atingir objetivos de simplificação e racionalização dos sistemas fiscais. Aí se refere que existem muitas estimativas e relatórios diferentes sobre a amplitude da elisão fiscal em geral, e em relação a certas empresas em particular, provenientes de administrações fiscais, ONG, universidades e imprensa. Não há pois números conclusivos sobre a dimensão da elisão fiscal por parte das empresas, embora haja um consenso geral que ela é substancial. Uma das estimativas chega a atribuir 860 mil milhões de euros por ano à evasão e 150 mil milhões de euros à elisão (http://europeansforfinancialreform.org/en/system/files/3842_en_richard_murphy_eu_tax_gap_en_12022_9.pdf).

Nesta Comunicação, a Comissão propõe um conjunto de seis medidas a aprovar curto prazo: estabelecer disposições rigorosas em matéria de transparência para os acordos fiscais prévios (*rulings*); racionalizar a legislação relativa à troca automática de informações; avaliar a necessidade de novas iniciativas em matéria de transparência; rever o Código de Conduta da fiscalidade direta das empresas; melhorar a quantificação do diferencial de tributação e promover uma maior transparência fiscal a nível internacional.

O elemento nuclear do pacote é a introdução da partilha de informações referentes às decisões e acordos fiscais prévios com relevância transfronteiriça, em especial em sede de preços de transferência.⁵⁶ A Comissão, como resposta ao *Luxembourg Leaks*, veio propor uma terceira alteração à Diretiva da Cooperação Administrativa (DCA3) e simultaneamente a racionalização e simplificação dos múltiplos instrumentos de cooperação relativos à troca automática de informações. Assim, como a Diretiva da tributação da poupança (revista em 2014) já se mostrava obsoleta face à DCA 2 era proposta a sua revogação.

Uma outra componente do pacote foi o anúncio feito pela Comissão de poder vir a apresentar uma proposta que contemplasse a necessidade de divulgação pública de informações adicionais sobre a fiscalidade das empresas multinacionais. A Comissão mostrava-se, porém, cautelosa a este respeito, limitando-se, então, a propor uma consulta pública para avaliar a necessidade e o impacto desta medida. Se, por um lado, tal medida não seria total novidade, por outro haveria que ponderar os custos dessa nova obrigação.⁵⁷ Ainda neste domínio, a Comissão defendia uma maior transparência fiscal a nível internacional, para além da equacionada no Plano BEPS da OCDE (que se cinge à troca espontânea e não vinculativa de informações entre as autoridades fiscais em sede de acordos preferenciais), promovendo a ideia da troca automática de informações sobre os acordos fiscais prévios.

As restantes medidas delineadas na referida Comunicação procuram fornecer bases mais sólidas ao combate à elisão fiscal. A revisão do Código de Conduta e do mandato

⁵⁶ Segundo a Comissão, estes acordos são em princípio estabelecidos para garantir segurança jurídica às empresas e, nessa medida, não seriam problemáticos. Mas podem constituir auxílios de Estado incompatíveis com o mercado interno ou formas de concorrência desleal. Assim é quando "são utilizados para oferecer vantagens fiscais seletivas ou transferir artificialmente os lucros para locais com impostos mais baixos ou sem impostos" (*ibidem*, p. 4).

⁵⁷ Como a Comissão sublinha (*ibidem*, p. 6), "estes requisitos de transparência já se aplicam aos bancos (no âmbito da Quarta Diretiva relativa aos Requisitos de Fundos Próprios) e já incidem especialmente nos pagamentos aos governos para as grandes indústrias extrativas e de exploração (no âmbito da Diretiva Contabilística), sob a forma de relatórios por país («*country-by-country reporting*»)".

do Grupo que o aplica (Grupo Primarolo) visa alargar o seu âmbito de aplicação que, por ser demasiado estreito, não tem sido um instrumento eficaz para combater mecanismos mais sofisticados de elisão fiscal.⁵⁸ A melhoria da quantificação do *diferencial de tributação* (isto é da diferença entre os impostos devidos e os montantes efetivamente cobrados pelas autoridades nacionais) permitirá dispor de estatísticas mais fiáveis sobre os diversos fatores explicativos deste diferencial (evasão e elisão, mas também erros administrativos e falências), de forma a permitir uma melhor definição de políticas para os combater.

3.4.2 Plano de Ação de 2015: na via da reforma da tributação das sociedades

Em 17 de junho de 2015, a Comissão adotou uma nova Comunicação onde apresenta o chamado "Plano de Ação de 2015".⁵⁹ Nela avalia-se o estado da arte quanto à aplicação das recomendações de 2012 e procura-se concretizar os objetivos do pacote da transparência. Simultaneamente, a Comissão cria um grupo de peritos denominado «Plataforma para a boa governação fiscal, o planeamento fiscal agressivo e a dupla tributação», tendo em vista a coordenação dos regimes fiscais dos EM para melhorar a luta contra o PFA e, em particular, o estabelecimento de medidas defensivas contra os centros financeiros que operam em jurisdições que não cumprem os padrões internacionais propugnados pelo G20 e pela OCDE.⁶⁰

A Comunicação define, a propósito, cinco domínios de ação prioritários :

a) O relançamento da proposta de diretiva sobre a matéria coletável comum consolidada do imposto sobre sociedades (MCCCIS)

Apresentada em março de 2011, no quadro do programa REFIT da Comissão⁶¹, esta proposta permanecia numa situação de impasse. Segundo a Comissão, as vantagens da

⁵⁸ A Comissão dá como exemplo o facto de o grupo Primarolo não ter conseguido inicialmente chegar a uma decisão sobre o caráter prejudicial ou não dos incentivos fiscais relativos aos lucros das patentes concedidos por três Estados-Membros, dado os critérios do código serem inadequados para avaliar este novo tipo de incentivo fiscal.

⁵⁹ COMISSÃO (2015), *Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários*, de 17.6.2015 [COM(2015) 302 final].

⁶⁰ Decisão 2015/C 206/04 que cria a referida Plataforma, revogando a Decisão C(2013) 2236. A Plataforma seria presidida por um representante da Comissão e composta por representantes das autoridades fiscais dos EM, organizações que representem as empresas ou a sociedade civil e profissionais da fiscalidade.

⁶¹ A Proposta de Diretiva MCCCIS consta do documento COM(2011)121 final, de 16.03.2011. Recorde-se que o programa REFIT da Comissão visa a adequação e a eficácia da regulamentação, prevendo

MCCCIS são significativas: reduz os encargos administrativos e os custos de cumprimento da legislação pelas empresas, em especial pelas EMN, ao simplificar o seu acesso ao mercado único e ao permitir a compensação de ganhos e perdas auferidos ou sofridas em diferentes EM; constitui, para as administrações fiscais, um instrumento eficaz contra a transferência de lucros e as práticas fiscais abusivas das empresas na UE, incluindo a manipulação dos preços de transferência, ao ignorar as transações intragrupo, repartindo o valor consolidado do lucro do grupo por meio de uma fórmula; contribui para resolver a questão das distorções em favor do endividamento e para tornar transparentes as taxas efetivas de imposto das sociedades das diversas jurisdições, reduzindo assim o espaço da concorrência fiscal prejudicial.⁶²

Com a nova proposta, a ideia é tornar agora a MCCCIS *obrigatória*, pelo menos para as multinacionais. No entanto, a sua aprovação deve ocorrer por etapas, ficando para um momento posterior o tema da consolidação, onde tem sido mais difícil obter consenso. Até à introdução da consolidação, a proposta deverá contemplar uma medida relativa à compensação transfronteiriça de prejuízos.

b) Tornar efetivo o princípio da tributação no lugar de produção dos lucros

A plena adoção da proposta da MCCCIS permitirá reforçar a conexão entre a tributação e o local onde são gerados os lucros, reduzindo a elisão fiscal e, conseqüentemente, salvaguardando os direitos dos EM às receitas fiscais geradas no Mercado Único. Enquanto tal não ocorre, deve redefinir-se, no prazo de um ano, por instrumento juridicamente vinculativo, a noção de «estabelecimento estável», por forma a impedir que EMN evitem artificialmente uma «presença tributável» nos EM onde têm atividade económica e apurar-se a formulação das regras sobre as sociedades estrangeiras controladas (regras CFC).

c) Melhorar o ambiente fiscal das empresas

O ambiente fiscal das empresas e dos investidores deverá propiciar o crescimento económico e a competitividade das empresas europeias. Para isso haveria que prever medidas destinadas a reduzir os encargos administrativos, os custos de conformidade e

medidas para simplificar a legislação europeia e reduzir os custos decorrentes da regulamentação, de forma a contribuir para um quadro regulamentar claro, estável, previsível e propício ao crescimento e ao emprego.

⁶² COMISSÃO (2015), *Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários*, op. cit., p. 8.

os obstáculos fiscais no Mercado Único, bem como promover a estabilidade e a segurança jurídica.

Neste sentido, a Comissão comprometeu-se a propor, até ao verão de 2016, o aperfeiçoamento dos atuais mecanismos de resolução de litígios em matéria de dupla tributação na UE. O objetivo é, a partir dos sistemas vigentes, criar uma abordagem coordenada no plano da UE para a resolução de litígios, com regras mais claras e mais rigorosas em matéria de prazos. Um dos pontos a analisar é a questão de saber se o âmbito de aplicação da Convenção de Arbitragem deve ou não ser alargado e se a sua transformação num instrumento jurídico da UE não seria mais eficaz para melhorar o funcionamento do Mercado Único.

d) Incrementar a transparência

A Comissão identificou algumas medidas a levar a cabo em prol do reforço da transparência, tanto na UE como em relação a países terceiros. Propõe uma abordagem comum relativamente às jurisdições fiscais não cooperativas, incluindo a criação de uma primeira lista pan-europeia destas jurisdições situadas em países terceiros compilada a partir das listas negras nacionais já identificadas em, pelo menos, dez Estados-Membros. A lista, publicada no sítio *web* da Comissão, proporcionará aos EM uma ferramenta transparente para comparar as respetivas listas nacionais e permitirá afinar as políticas relativamente a essas jurisdições. A lista deverá ser alterada pela Comissão com certa periodicidade para refletir eventuais alterações às listas nacionais dos Estados-Membros.

Além disso, a Comissão está a trabalhar com outros parceiros internacionais para promover a transparência, nomeadamente em articulação com o BEPS e com a Iniciativa para a Transparência das Indústrias Extrativas.⁶³

e) Melhorar a coordenação na União

Existem diversos grupos que se ocupam das questões fiscais na UE. Dois desses grupos têm desempenhado um papel importante na política fiscal da UE. É o caso do Grupo do

⁶³ Ainda neste quadro, a Comissão concluiu com êxito um diálogo com a Suíça sobre questões relativas ao imposto sobre as sociedades que deu início ao processo de remoção de cinco regimes fiscais suíços considerados prejudiciais e mantém um diálogo semelhante com o Listenstaine e a Maurícia.

Código de Conduta para a Fiscalidade das Empresas e da Plataforma para a Boa Governação Fiscal.

O primeiro é composto por representantes dos EM e foi criado, como se viu, para lidar com a questão concorrência fiscal prejudicial na UE, o que faz de forma não vinculativa e baseado num processo de revisão pelos pares (*peer review*). A Comissão em estreita consulta com os Estados-Membros, pretende apresentar uma proposta para alargar o mandato do Código e alterar os métodos de trabalho do grupo. Para além do objetivo de reagir de forma mais eficaz nos casos de concorrência fiscal prejudicial, o grupo deve igualmente fornecer orientações sobre a forma de aplicar medidas não legislativas da UE contra a elisão fiscal por parte das empresas.

O segundo é um fórum que integra EM, empresas e Organizações Não Governamentais vocacionado para a política fiscal e para o seguimento dos progressos relativos a medidas em implementação, em particular as relativas ao Plano de Ação de 2012 sobre a fraude e a evasão fiscais. A Comissão decidiu prolongar o mandato da Plataforma, que deveria terminar em 2016. Além disso, alargou o âmbito de aplicação da Plataforma e reforçou os seus métodos de trabalho. Como tal, a Plataforma pode ajudar a alcançar os objetivos do novo plano de ação, facilitar os debates sobre acordos fiscais prévios dos EM à luz das novas regras propostas de intercâmbio de informações e fornecer respostas sobre novas iniciativas de luta contra a evasão fiscal, desde logo, uma abordagem mais estratégica em matéria de controlo e de auditoria de empresas transfronteiriças.

3.5.3 A revisão em 2015 da Diretiva da Cooperação Administrativa (DCA 3)

A Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19.12.1977, foi, como vimos, a primeira resposta à necessidade de os EM reforçarem a assistência mútua no domínio da fiscalidade. Esta diretiva foi substituída pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho (DCA 1), que tinha por objetivo aumentar a eficácia da diretiva anterior. No entanto, ainda em 2013, a Comissão veio propor alterações à DCA 1⁶⁴ que se vieram a concretizar na publicação, em 9.12.2014, da Diretiva 2014/107/UE (DCA 2), a qual viria a permitir o acesso das autoridades fiscais a informações no domínio das contas financeiras.⁶⁵

⁶⁴ Cfr. a Proposta de Diretiva in COM (2013) 348 final, de 12 de junho de 2013.

⁶⁵ Vide sobretudo o novo n.º 3-A do artigo 8º. Sublinha, a propósito, M. FAUSTINO (op. cit., p. 45) que esta alteração visa uma uniformização de procedimentos com as obrigações das instituições financeiras decorrentes dos acordos FATCA e com o modelo de acordo para a troca de informações financeiras em matéria fiscal publicado pela OCDE em 2014.

No entanto, rapidamente se verificou a insuficiência destas medidas para combater a fraude e a evasão fiscais e, sobretudo, o PFA. Assim, a Comissão, em 18.03.2015, ainda antes de decorrido o prazo de transposição da DCA 2, apresentou nova proposta de alterações.⁶⁶ Em 6.10.2015, foi tornado público o acordo político alcançado no Conselho ECOFIN no sentido de reformar a DCA. Em jogo estava sobretudo o intercâmbio automático de *rulings* em matéria tributária com efeitos transfronteiriços e o reforço da transparência das garantias dadas pelos EM às empresas quanto à forma como são calculados os seus impostos.⁶⁷ Finalmente, em 8.12 surge a Diretiva 2015/2376 (DCA 3)⁶⁸ que alarga o âmbito da troca automática e obrigatória de informações aos acordos fiscais prévios transfronteiriços e aos acordos prévios sobre preços de transferência.⁶⁹ A DCA 3 será aplicável a partir de 1.01.2017, mantendo-se entretanto as obrigações vigentes em matéria de troca de informações entre Estados-Membros. A DCA 3 comporta, porém, efeitos retroativos em relação aos *rulings* dos últimos cinco anos.⁷⁰

4 O combate à elisão e ao planeamento fiscal agressivo, prioridade do ano 2016

4.1 O Pacote Antielisão: apresentação geral

⁶⁶ Cfr. COM (2015) 135 final, de 18.03.2015.

⁶⁷ Recorde-se que o TJUE em decisão de 4.06.2015, *Comissão / MOL Magyar Olaj*, C-15/14, UE:C:2015:362, tornou claro quando uma autoridade nacional exerce poderes puramente discricionários ou quando concede benefícios no quadro de procedimentos administrativos. Esta decisão tem um impacto direto nos procedimentos de infração em sede de auxílios públicos instaurados pela Comissão a certos EM ou territórios sujeitos ao Direito da UE relativos a *rulings* que poderiam servir de veículo de concessão de vantagens fiscais seletivas contrárias ao art. 107.º do TFUE.

⁶⁸ Diretiva 2015/2376, de 8.12 (JO L 332, de 18.12.2015). Esta diretiva (DCA 3) altera o art. 3 (definições), adita os arts. 8.º-A, segundo o qual os EM devem obrigar os grupos de EMN a apresentarem as informações pertinentes (relatório por país) e a procederem à partilha automática das informações que receberem, e 25.º-A relativo a sanções. O art. 20.º, n.º 6 remete para o formulário normalizado que deve ser utilizado na troca de informações e o art. 21.º, n.º 7 prevê as modalidades práticas. Finalmente, é aditado um novo anexo, que inclui as definições aplicáveis à proposta, as obrigações dos grupos de EMN e os modelos para a troca de informações.

⁶⁹ Cfr. o Considerando n.º 6 da DCA 3.

⁷⁰ Assim, quanto às decisões emitidas *antes* de 1.01.2017, aplicam-se as seguintes regras: Se as decisões fiscais antecipadas transfronteiras e os acordos prévios de preços de transferência tiverem sido emitidos, alterados ou renovados entre 1.01.2012 e 31.12.2013, é efetuada a comunicação de informações na condição de essas decisões e acordos estarem ainda válidos em 1.01.2014; se as decisões fiscais antecipadas transfronteiras e os acordos prévios de preços de transferência tiverem sido emitidos, alterados ou renovados entre 1.01.2014 e 31.12.2016, tal comunicação é efetuada independentemente do facto de essas decisões e acordos estarem ainda válidos ou não. Os EM terão a possibilidade (não a obrigação) de excluírem da troca de informações as decisões fiscais antecipadas transfronteiras e os acordos prévios de preços de transferência emitidos a empresas cujo volume de negócios líquido anual a nível do grupo seja inferior a 40 milhões de euros, se tais decisões fiscais antecipadas transfronteiras e acordos prévios de preços de transferência tiverem sido emitidos, alterados ou renovados antes de 1.04.2016. Todavia, esta isenção não será aplicável às empresas que exerçam principalmente atividades financeiras ou de investimento.

Em decorrência do Plano de Ação de 2015 e das Conclusões do Conselho Europeu de 18.12.2014, a Comissão apresentou, em 28.01.2016, um conjunto de medidas cujo objetivo é incrementar, no plano da União, a coordenação das respostas dos EM ao problema da elisão fiscal das grandes empresas, nomeadamente a provocada por práticas fiscais agressivas.⁷¹ Os EM são incentivados a defenderem mais firmemente as suas bases tributárias, com base no princípio segundo o qual *as empresas têm de pagar a parte de impostos que lhes corresponde no país onde desenvolvem a sua atividade económica.*

Este pacote visa, na linha do Plano BEPS da OCDE, combater a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros, incrementar a transparência, contribuir para a promoção da boa governação fiscal no plano internacional e assim assegurar uma concorrência interempresarial mais equitativa no mercado interno e de uma fiscalidade mais justa e eficaz para os contribuintes europeus.⁷²

O novo pacote é constituído por três documentos políticos (*soft law*) e por duas propostas de diretiva:

a) A Comunicação geral introdutória intitulada "*Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE*". Esta Comunicação-quadro serve de apresentação das linhas gerais do "pacote" de medidas ora avançadas⁷³ e é acompanhada de um *documento de trabalho dos serviços da Comissão*, onde são explicitadas as razões políticas e económicas subjacentes às medidas a adotar e ao programa mais amplo da Comissão contra a elisão fiscal. Na mesma altura, recorde-se, foi também tornado público o já referido *estudo sobre o planeamento fiscal agressivo*, que analisa alguns dos principais esquemas utilizados pelas empresas para evitar o pagamento de impostos.

b) A *Recomendação aos EM sobre o modo de evitar práticas abusivas no âmbito das convenções fiscais*.⁷⁴ Esta recomendação indica aos EM quais são as melhores formas de proteger as suas convenções fiscais contra práticas abusivas, de forma compatível com o direito da União.

⁷¹ Cfr. DOURADO, Ana Paula, "The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS", *Intertax*, vol. 44, issues 6&7, pp. 440-445.

⁷² Cfr. o Considerando n.º 2 da DAE.

⁷³ COM (2016) 23 final, de 28.01.2016. Esta comunicação vem acompanhada de um anexo produzido pelos serviços da Comissão [COMMISSION STAFF Working Document SWD (2016) 6 final]. Cfr. o já citado Relatório final de 23.12.2015.

⁷⁴ C (2016) 271 final, de 28.01.2016.

c) A Comunicação sobre uma *estratégia externa para uma tributação efetiva* e respetivos anexos.⁷⁵ Tendo em conta a dimensão mundial da elisão e da concorrência fiscal prejudicial, a Comissão incentiva a busca de soluções para tais problemas para além das fronteiras da UE, procurando estender a outros Estados, incluindo os países em desenvolvimento. as regras da UE e de outras organizações internacionais relativas à transparência, à concorrência fiscal leal, à cooperação e à boa governação fiscal, a fim de tirarem também vantagem do combate global contra a elisão.

d) A Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece *regras contra as práticas de elisão fiscal* que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno.⁷⁶

e) A Proposta de Diretiva do Conselho que altera uma vez mais a Diretiva de 2011 relativa à *troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade* (DCA 1).⁷⁷ Esta proposta visava a partilha entre os EM de informações sobre os grupos de EMN que operam na UE e, conseqüentemente, um aumento da transparência.

De seguida referiremos, ainda que sumariamente, as linhas gerais da DAE e da DCA 4, entretanto aprovadas, e de uma nova proposta de alteração da DCA (DCA 5).

4.2 A Diretiva Antielisão de 2016

Tradicionalmente, o planeamento fiscal é considerado como legítimo quando os contribuintes utilizam mecanismos legais para reduzir os seus encargos fiscais (fala-se então de gestão fiscal ou de otimização fiscal). No entanto, nos últimos anos, o planeamento fiscal das empresas, mormente das EMN, tornou-se mais sofisticado, desenvolvendo-se entre diferentes jurisdições e promovendo por meios artificiais a transferência dos lucros tributáveis para Estados com regimes fiscais mais favoráveis.⁷⁸

⁷⁵ COM (2016) 24 final, de 28.01.2016 - SWD (2016) 6.

⁷⁶ COM (2016) 26 final, de 28.01.2016, 2016/0011 (CNS), *Proposta de diretiva do Conselho que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno*. Esta proposta foi objeto de acordo em reunião do ECOFIN de junho de 2016.

⁷⁷ COM (2016) 25 final, de 28.01.2016, 2016/0010 (CNS), *Proposta de Diretiva que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade*. Com esta proposta pretendia-se que todos os Estados-Membros tivessem ao seu dispor informações essenciais para detetarem os riscos de elisão fiscal e pudessem assim orientar melhor os seus controlos fiscais. A Comissão informava estar também a analisar a questão dos relatórios por país, aguardando os resultados de uma avaliação de impacto então em curso, tendo em vista a apresentação de uma iniciativa no início da primavera.

⁷⁸ Sobre o tema, cfr., entre outros, SANTOS, A. C. dos (2009), "Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto", *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 38, pp. 61-100. Em 25.02.2008 foi publicado em Portugal o Decreto-lei n.º 29/2008, que entrou em vigor em 15.05.2008.

Este planeamento fiscal (agressivo ou abusivo) pode assumir várias formas como, por exemplo, aproveitar-se do regime de preços de transferências, tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais para reduzir ou evitar as obrigações fiscais. Entre as consequências desta prática, são de referir as duplas deduções (por exemplo, a mesma despesa é deduzida tanto no Estado de origem como no Estado de residência) e a dupla não tributação (por exemplo, os rendimentos não são tributados no seu Estado de origem nem no Estado da residência do beneficiário) aproveitando um deficiente desenho das CDT. É considerado agressivo quando os contribuintes, nomeadamente as EMN, com o fito de reduzirem a sua fatura fiscal, procuram, *contra a razão de ser dos regimes*, tirar partido das lacunas, disparidades ou deficiências nas legislações fiscais nacionais e internacional, para desviar os lucros de uma jurisdição para outra, onde os níveis de tributação são mais reduzidos ou nulos, afetando a equidade na repartição internacional das receitas fiscais, a concorrência leal entre empresas e o funcionamento do mercado interno.

A crise económica e financeira mundial dos últimos anos sensibilizou o público para a necessidade de assegurar que todos os contribuintes paguem a parte de impostos que lhes corresponde. Tal deveria permitir um aumento das receitas fiscais que contribuiria para a redução dos défices do setor público, para a melhoria dos serviços públicos e das funções sociais dos Estados (saúde, educação, segurança social), para impulsionar o crescimento e o emprego em benefício da maioria dos cidadãos.

Na sequência do projeto BEPS e do Plano de Ação da Comissão de 2015 e enquanto não viesse a ser aprovada a proposta de diretiva relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), a Comissão apresentou uma proposta de diretiva que previa o estabelecimento de regras contra as práticas de PFA, respeitantes a todos os contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades num EM, incluindo os estabelecimentos estáveis situados na União de entidades nela não residentes. De fora ficam, porém, as entidades transparentes. Após intensas negociações, esta proposta foi convertida em 2016 na chamada *Diretiva Antielisão* (DAE).⁷⁹

Com base nele, a administração tributária divulgou treze esquemas que considerou serem suscetíveis de constituir planeamento fiscal abusivo.

⁷⁹ *Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho de 12.07.2016 que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno*. Publicada no JO L 193, de 19.07, para entrar em vigor no vigésimo dia após a sua publicação, os EM devem transpô-la para o direito interno até 31.12.2018, sendo este prazo alargado até 31.12.2019 no que respeita à tributação à saída (artigo 11.º, n.º 5 da DAE). Os EM que já possuam regras com o mesmo objetivo poderão continuar

A DAE pretende combater tais práticas de modo mais eficaz, mediante o estabelecimento de regras juridicamente vinculativas que reforcem o nível médio comum de proteção contra o PFA no mercado interno. em vez de se recorrer a simples medidas de *soft law*. Essas regras dizem respeito a cinco objetivos específicos:

a) Evitar a dedutibilidade dos juros inflacionados, ou seja, a transferência excessiva de lucros sob a forma de juros

Impondo um teto ao montante dos juros dedutíveis pelo contribuinte em cada ano fiscal, a DAE visa desencorajar as práticas dos grupos de EMN que reduzem artificialmente a sua fatura fiscal mediante esquemas que envolvem o financiamento de entidades do grupo situadas em jurisdições com elevado nível de tributação por meio de empréstimos que originam o pagamento de juros inflacionados a entidades do mesmo grupo mas sedeadas em jurisdições de baixa tributação.⁸⁰

b) Disciplinar os regimes de tributação à saída (*exit taxes*)

Estes regimes visam contrariar práticas de empresas que tentam reduzir o valor do imposto a pagar transferindo a residência fiscal para jurisdições de reduzida tributação. A UE entende que é urgente que tais regimes sejam compatibilizados entre si e mais eficazes:⁸¹ "A tributação à saída tem a função de garantir, caso um contribuinte transfira ativos ou a sua residência fiscal para fora da jurisdição fiscal de um Estado, que esse Estado tributa o valor económico de quaisquer mais-valias geradas no seu território, mesmo que essas ainda não tenham sido realizadas no momento da saída. É, por conseguinte, necessário especificar os casos em que os contribuintes estão sujeitos às regras em matéria de tributação à saída e em que são tributados pelas mais-valias não realizadas que tenham sido incorporadas nos seus ativos transferidos. É igualmente útil clarificar que as transferências de ativos, incluindo numerário, entre uma sociedade-mãe e as suas filiais não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação da regra prevista relativa

a aplicá-las enquanto a OCDE não chegue a acordo quanto a um padrão mínimo nessa matéria ou, no máximo, até 1.01.2024 (n.º 6 do art. 11.º).

⁸⁰ Cfr. o 6.º Considerando da DAE. Assim, de acordo com o artigo 4.º, n.º 1 da DAE, "Os gastos excessivos com empréstimos obtidos são dedutíveis no período de tributação em que são incorridos apenas até 30 % dos resultados dos contribuintes antes de juros, impostos, depreciações e amortizações (EBITDA)." Estes gastos, bem como o EBITDA, prossegue o mesmo normativo, "podem ser calculados a nível do grupo e incluem os resultados de todos os seus membros". No entanto, a medida pode ter um alcance bem mais reduzido, na medida em que, de acordo com o n.º 7 do mesmo artigo, os EM "podem excluir as empresas financeiras de âmbito de aplicação dos n.ºs 1 a 6 mesmo que estas façam parte de um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira".

⁸¹ Cfr o 10.º Considerando n.º 10 da DAE.

à tributação à saída. A fim de calcular os montantes, é essencial fixar um valor de mercado para os ativos transferidos no momento da saída dos ativos, com base no princípio da plena concorrência." Por outro lado, é, segundo a lógica do sistema, importante que estas formas de tributação não ponham em causa o direito europeu.⁸²

c) Criar um regime harmonizado de cláusula geral antiabuso

Os esquemas de planeamento fiscal abusivo são cada vez complexos, sem que essa complexidade seja acompanhada pelas legislações dos EM. Como se refere no preâmbulo da DAE, "as regras gerais antiabuso estão presentes nos sistemas fiscais para combater práticas fiscais abusivas que ainda não tenham sido objeto de disposições específicas. As regras gerais antiabuso têm, portanto, a função de colmatar lacunas, o que não deverá prejudicar a aplicabilidade de regras antiabuso específicas".⁸³ A criação de um regime uniforme de cláusula pretende evitar discrepâncias na aplicação da cláusula nos EM que já a possuam e vincular os EM que ainda a não tenham a criá-la de modo a que as autoridades nacionais possam recusar aos contribuintes quaisquer ganhos ilícitos.⁸⁴

d) Definir regras relativas às sociedades estrangeiras controladas (regras CFC) e ao cálculo do seu rendimento

As regras relativas às sociedades estrangeiras controladas têm por efeito retribuir à sociedade-mãe os rendimentos de uma filial controlada sujeita a baixa tributação, passando aquela a estar sujeita a tributação relativamente a estes rendimentos no Estado onde é residente para efeitos fiscais.⁸⁵ De facto, para reduzir a sua base tributável, os grupos de empresas frequentemente transferem elevados montantes de lucros para sociedades controladas sediadas em jurisdições de baixa tributação. Um esquema usual

⁸² Cfr. o citado Considerando n.º 10 e o n.º 1 do artigo 5.º da DAE.

⁸³ Cfr. o Considerando 11 da DAE.

⁸⁴ Tendo em vista este objetivo, é a seguinte a redação do artigo 6.º da DAE: "1. Para efeitos do cálculo da matéria coletável das sociedades, os Estados-Membros devem ignorar uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte. 2. Para efeitos do n.º 1, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica. 3. Caso as montagens ou série de montagens não sejam tomadas em consideração nos termos do n.º 1, a coleta é calculada nos termos do direito nacional."

⁸⁵ Cfr. o Considerando n.º 12 da DAE.

consiste em transferir primeiro a propriedade de bens imateriais, por exemplo, a propriedade intelectual, para sociedades estrangeiras controladas (SEC) e transferir depois o pagamento de *royalties*. As regras previstas na DAE visam manter o rendimento da empresa estrangeira controlada na sociedade-mãe. Assim, estando reunidas certas condições, o EM de um contribuinte deve tratar como uma sociedade estrangeira controlada uma entidade, ou um estabelecimento estável, cujos lucros não estejam sujeitos a imposto ou estejam isentos de imposto nesse EM.⁸⁶ Segundo a DAE, no caso de uma entidade ou um estabelecimento estável serem tratados como uma SEC, o EM do contribuinte inclui na base tributável os rendimentos não distribuídos da entidade ou os rendimentos do estabelecimento estável provenientes das seguintes categorias: juros ou outros rendimentos gerados por ativos financeiros, *royalties* ou outros rendimentos da propriedade intelectual, dividendos e rendimentos provenientes da alienação de ações ou quotas, rendimentos provenientes de locação financeira, rendimentos provenientes de atividades de seguros, bancárias e de outras atividades financeiras, rendimentos provenientes de empresas de faturação que obtenham rendimentos de comércio e serviços provenientes de bens e serviços comprados e vendidos a empresas associadas, e que acrescentam pouco ou nenhum valor económico.⁸⁷ Consideram-se ainda incluídos na base tributável os rendimentos não distribuídos da entidade ou do estabelecimento estável resultantes de montagens não genuínas postas em prática com a finalidade essencial de obter uma vantagem fiscal.⁸⁸

e) Criar um quadro para enfrentar as assimetrias híbridas

As assimetrias híbridas resultam das diferenças na qualificação jurídica dos pagamentos (instrumentos financeiros) ou das entidades e essas diferenças revelam-se na interação entre os ordenamentos jurídicos de duas jurisdições. A DAE procura evitar que os contribuintes de IRC se aproveitem das disparidades entre os sistemas fiscais nacionais para reduzir a sua capacidade contributiva, jogando nomeadamente com as assimetrias legais que frequentemente conduzem a duplas deduções (deduções fiscais

⁸⁶ Essas condições estão enunciadas no n.º 1 do artigo 7.º da DAE.

⁸⁷ Cfr. o artigo 7.º da DAE. Note-se, porém, que esta inclusão de rendimentos não se verifica caso a sociedade estrangeira controlada exerça uma atividade económica substantiva com recurso a pessoal, equipamento, ativos e instalações, comprovada por factos e circunstâncias relevantes. Também no caso da sociedade estrangeira controlada ser residente ou estiver situada num país terceiro que não seja parte no Acordo EEE, os Estados-Membros podem decidir não aplicar o parágrafo anterior.

⁸⁸ Cfr. a al. b) do n.º 2 do artigo 7.º da DAE, que define igualmente o que se entende por uma montagem (ou série de montagens) que não é genuína.

em dois países) ou à dedução de rendimento num país sem a correspondente inclusão no outro.⁸⁹

Com a aprovação final da DAE, três de cinco áreas previstas no Plano BEPS da OCDE como boas práticas na luta contra a elisão fiscal passam a integrar o Direito da UE: a limitação da dedução de juros, as regras para sociedades estrangeiras controladas e as regras relativas a assimetrias híbridas.

Em termos gerais, comparando as medidas previstas na DAE com as referidas na proposta de diretiva verifica-se que da DAE não consta qualquer referência à introdução da chamada cláusula de *switch-over*.⁹⁰

Neste combate à elisão fiscal, a proposta de DAE, cujo texto assenta essencialmente em princípios ou disposições gerais, procura alcançar um (muito) difícil compromisso entre a compatibilização das medidas com o BEPS (que a maioria dos EM se comprometeu a respeitar), a preservação da competitividade global da União perante o exterior, o respeito pelas regras do mercado único (evitando a fragmentação deste) e das liberdades económicas, as receitas fiscais dos EM, a Carta dos Direitos Fundamentais da UE e a legislação da UE em geral.

4.3 Novas propostas em sede de troca de informações: a quarta revisão da DCA e a proposta de quinta revisão

Paulatinamente a troca de informações automática e obrigatória foi-se erigindo como norma europeia e internacional para a transparência e a troca de informações em matéria fiscal. Em 28 de janeiro de 2016, como se referiu, a Comissão apresentou uma nova proposta de revisão da DCA 1 no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade aprovada, como se disse, em 25.05.2016 (DCA 4).⁹¹ O objetivo da DCA 4 é o de aprofundar a cooperação administrativa entre as

⁸⁹ Cfr. Considerando n.º 13 da DAE. Para o efeito, a DAE estabelece, no seu artigo 9.º, o seguinte: "1.. Na medida em que uma assimetria híbrida resulte numa dupla dedução, a dedução é concedida apenas no Estado-Membro em que esse pagamento tem origem. 2. Na medida em que uma assimetria híbrida resulte numa dedução sem inclusão, o Estado-Membro do pagador recusa a dedução desse pagamento."

⁹⁰ Esta cláusula constava do artigo 6.º da Proposta de DAE.

⁹¹ Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25.05.2016, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (JO L 146, de 3.06.2016). Esta iniciativa liga-se, antes de mais, à execução por parte da UE da Ação 13 do Plano BEPS da OCDE (*Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*). Desta ação resultou um conjunto de normas relativo ao fornecimento de informações sobre os preços de transferência dos grupos de EMN, incluindo o ficheiro principal (*masterfile*), o ficheiro local e o relatório por país. No quadro europeu, a Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros de 27.06.2006, relativa a um Código de Conduta relativo à documentação dos preços

administrações fiscais agora mediante a extensão desse instrumento às declarações (ou relatórios) por país (*country by country reports*) das empresas multinacionais. As informações comunicadas por este meio são padronizadas e devem ficar acessíveis aos EM. É necessário estabelecer regras que estejam em sintonia com a evolução internacional e que contribuam de forma positiva para a sua aplicação. Do trabalho realizado sobre a Ação 13 do Plano de ação BEPS resultou um conjunto de normas para a prestação de informações por parte dos Grupos de empresas multinacionais, que incluem o ficheiro principal, o ficheiro local e a declaração por país. É, por conseguinte, adequado tomar em consideração as normas da OCDE ao estabelecer as regras relativas à declaração por país.⁹²

As declarações por país possibilitam o conhecimento pelas autoridades fiscais dos EM das informações necessárias para controlarem mais eficazmente a ação dos grupos de EMN.⁹³ Essas informações, a prestar obrigatoriamente, envolvem nomeadamente a estrutura do grupo, a política de preços de transferência, as transações internas dentro e fora do território da União. Na declaração por país, os grupos de EMN "deverão, anualmente e em relação a cada jurisdição fiscal em que exerçam atividades, prestar informações sobre o montante dos rendimentos, o lucro antes do imposto sobre o rendimento e o imposto sobre o rendimento pago e devido" e, bem assim, o número de empregados, o capital social, os ganhos acumulados e os ativos tangíveis em cada jurisdição fiscal", sem esquecer a identificação de "cada entidade do grupo que exerça atividades numa determinada jurisdição fiscal" e o fornecimento de "indicações sobre as atividades empresariais exercidas por cada uma delas".⁹⁴ Estas novas obrigações acessórias de informação, baseadas na utilização de formulários normalizados, devem, em princípio, ser cumpridas perante as autoridades fiscais do Estado de residência, competindo a este, em seguida, a sua difusão pelos restantes EM em que o grupo opere, partilhando assim o conteúdo da declaração por país. A troca de informações deve ser feita através da rede comum de comunicações (CCN), desenvolvida pela União,

de transferência para as empresas associadas na União Europeia (JO C 176 de 28.07.2006) previa, sem carácter juridicamente vinculativo, a prestação de informações pelo grupos de EMN empresas multinacionais na União às autoridades fiscais sobre as atividades económicas a nível global e sobre as políticas adotadas em matéria de preços de transferência («ficheiro principal»), bem como sobre transações concretas da entidade local («ficheiro local»), mas não a apresentação de uma declaração por país. Esta proposta era já anunciada no Pacote de 18.03.2015, na sequência da Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo.

⁹² Cfr. o Considerando n.º 17 da DCA 4.

⁹³ Cfr. o Considerando n.º 3 da DCA 4.

⁹⁴ Cfr. Considerando n.º 6 da DCA 4 e o n.º 3 do novo artigo 8.º- AA da Diretiva.

devendo as modalidades práticas necessárias para melhorar este sistema ser adotadas pela Comissão em conformidade com o procedimento previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Diretiva 2011/16/UE.

Há, no entanto, uma importante limitação à comunicação de informações para as administrações fiscais, pois a DCA 4, no anexo relativo às regras de apresentação aplicáveis aos Grupos de EMN considera excluído da obrigação de apresentar a declaração por país, em relação a qualquer exercício fiscal do grupo, "um Grupo com um total de rendimentos consolidado inferior a 750 000 000 euros ou a um montante em moeda local aproximadamente equivalente a 750 000 000 euros em janeiro de 2015 durante o Exercício fiscal imediatamente anterior ao Exercício fiscal de relato, tal como refletido nas suas Demonstrações financeiras consolidadas para esse exercício fiscal anterior."⁹⁵

A revisão da DCA 1 não vai contudo ficar por aqui.⁹⁶ Recentemente, em nome da transparência fiscal nos planos europeu e internacional, uma nova proposta da Comissão pretende alargar o âmbito da troca automática e obrigatória de informações, permitindo o acesso dos EM às informações recolhidas em sede da 4ª Diretiva antibranqueamento de capitais, incluindo as que advenham das alterações propostas a esta diretiva.⁹⁷ Tendo-se tornado evidente nos últimos anos a existência de fortes conexões entre a luta contra a fuga, evasão e elisão fiscal (em especial a troca automática de informações sobre contas financeiras para efeitos fiscais que garante que as informações sobre os titulares dessas contas sejam comunicadas ao EM da residência do titular) e o combate contra o branqueamento de capitais, a proposta defende que "as autoridades fiscais necessitam de um maior acesso às informações sobre os beneficiários efetivos de entidades intermediárias e a outras informações relevantes de diligência devida relativamente à clientela para que possam, de forma eficaz, identificar e combater a evasão fiscal". Assim, sempre que o titular da conta seja uma estrutura intermediária

⁹⁵ Cfr. o ponto 4 do anexo III introduzido pela DCA 4. Esta solução visa assegurar um equilíbrio adequado entre os encargos e os benefícios da comunicação de informações para as administrações fiscais. No entanto, a proposta de Diretiva dava conta que, segundo a OCDE, "cerca de 85 a 90 % dos grupos de empresas multinacionais serão dispensados do cumprimento da referida obrigação, devendo o relatório por país, no entanto, continuar a ser apresentado pelos grupos de empresas multinacionais que controlem aproximadamente 90 % das receitas das empresas".

⁹⁶ COMISSÃO (2016), *Comunicação sobre medidas futuras destinadas a reforçar a transparência e a combater a elisão e a evasão fiscais*, Estrasburgo, 5.7.2016 COM(2016) 451 final.

⁹⁷ COMISSÃO (2016), *Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita ao acesso às informações antibranqueamento de capitais por parte das autoridades fiscais*, Estrasburgo, COM(2016) 452 final 2016/0209 (CNS) de 5.7.2016.

(ou seja, uma entidade não financeira passiva), as instituições financeiras devem analisar essa entidade e identificar e comunicar as pessoas que exercem o controlo, isto é, os beneficiários efetivos, na terminologia do regime contra o branqueamento de capitais.

A plena eficácia da DCA, nomeadamente no que respeita ao acesso das contas financeiras, implica o acesso às informações antibranqueamento de capitais («ABC») para identificação das pessoas que exercem o controlo. Como refere a proposta: "Sem o acesso por parte das autoridades fiscais às informações ABC, a eficácia da fiscalização das instituições financeiras quanto à aplicação da diretiva relativa à cooperação administrativa será significativamente reduzida. Na falta de tais informações, as referidas autoridades não serão capazes de fiscalizar, auditar e confirmar que as instituições financeiras não só aplicam adequadamente a diretiva como identificam corretamente e comunicam as Pessoas que exercem o controlo de estruturas intermediárias. Por conseguinte, o objetivo da presente iniciativa é permitir que as administrações fiscais acedam, de forma sistemática, às informações ABC para o exercício das suas funções de controlo da correta aplicação da diretiva relativa à cooperação administrativa pelas instituições financeiras."⁹⁸

4. Reflexão final

A luta pela cooperação, pela transparência e pela troca automática e obrigatória de informações fiscais revela um propósito firme (a construção de uma teia consistente de propósitos políticos, de instrumentos jurídicos e de práticas administrativas, uma verdadeira "estratégia da aranha") ou não passa de uma mera declaração de boas intenções?

É ainda cedo para fazer o balanço de um processo cujo êxito ou inêxito depende de múltiplos fatores e, mesmo, de eventuais acontecimentos imprevisíveis, tais como a superação (ou não) da crise, o futuro do euro e da União Europeia, o desenlace das eleições americanas ou o destino dos BRIC.

Certo é que o debate sobre a questão fiscal na Europa e no mundo está (de novo) na ordem do dia. Os seus protagonistas são organizações internacionais (OCDE, União Europeia, FMI, etc.), Estados, atores políticos e movimentos sociais, meios académicos, sindicatos e empresas e suas associações, em particular responsáveis dos grupos

⁹⁸ Cfr. *Proposta, op.cit.*, p. 3.

multinacionais. Múltiplos são por certo os fatores que contribuíram para este renovado interesse pelos temas da fraude, evasão e elisão fiscal e da concorrência fiscal prejudicial. Sublinhemos apenas alguns menos referidos nas análises oficiais.⁹⁹

Em primeiro lugar, o facto de as medidas aprovadas e postas em prática, nos finais da década de 90 do século passado, pela OCDE e pela União Europeia contra a concorrência fiscal prejudicial estarem longe de ter proporcionado os frutos esperados. De algum modo, o regresso destes temas à agenda política internacional é a confissão do relativo falhanço das ações encetadas anteriormente.¹⁰⁰ Igual juízo poderá ser feito quanto aos esforços surgidos a partir de 2006 (reunião do Fórum das administrações Fiscais em Seul) para conter o planeamento fiscal abusivo. É, aliás, em larga medida, esse falhanço que justifica uma visão mais pessimista sobre o desenlace do processo atual.

Em segundo lugar, há uma relação entre este renovado interesse pela questão fiscal e a atual crise financeira e bancária, a maior crise desde 1929, com epicentro nos EUA, e que rapidamente se transformou em crise socioeconómica e se metamorfoseou na chamada crise das "dívidas soberanas", decorrente, em larga medida, das intervenções públicas de salvação das instituições bancárias e do sistema financeiro, em nome da erradicação do risco sistémico. Este facto incrementou os défices e dívidas do setor público e deu azo, em diversas jurisdições mais expostas a choques sistémicos, à aplicação externamente induzida de duríssimas políticas de austeridade (dita expansiva), como se verificou em Portugal, que resultaram em contração do desenvolvimento económico, sem na maior parte dos casos, se ter conseguido resolver os problemas dos défices e das dívidas públicas que, em teoria, justificaram tais medidas. Os enormes aumentos de impostos sobre os particulares destinaram-se em larga medida ao pagamento do serviço da dívida pública (de origem privada) e não às funções sociais do Estado. Ou seja: a “constituição financeira” europeia prevaleceu sem apelo nem agravo sobre as constituições económica e social europeias que, de acordo com as tradições europeias, não deverão ter um estatuto subalterno (semântico) em relação àquela.

⁹⁹ Outros fatores, de diverso peso, são normalmente evocados, tais como mudanças económicas (novos modelos de negócios integrados), tecnológicas (as tecnologias de informação e comunicação), ligados à globalização e seus efeitos nas EMN e nos Estados (perda do controlo fronteiriço) e alterações geopolíticas (a crescente importância dos BRIC e dos países em vias de desenvolvimento em geral).

¹⁰⁰ Para uma visão sintética da evolução do tema em análise, ver SANTOS, A. C. dos (2015), "O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, pp. 179-216, ano VIII, 1, 15 e bibliografia aí citada.

Este facto deu origem a uma particular sensibilidade dos cidadãos em relação à questão fiscal, tendo ficado patente a enorme desigualdade da tributação de empresas, em especial EMN, quando comparada com a tributação das pessoas singulares. Tornou-se evidente que os poderes políticos deveriam assegurar que todos os contribuintes pagassem a parte de impostos que legalmente lhes compete, evitando-se situações de evasão e fraude e de planeamento fiscal abusivo, como se tornou evidente que tal não seria suficiente, devendo-se reformular a luta contra a erosão das bases tributárias e deslocalização de lucros e complementar este processo com a clara afirmação de princípios de moralidade fiscal e de responsabilidade social das empresas no plano fiscal. Mas tornou-se igualmente patente que floresceram formas e práticas de concorrência fiscal prejudicial mais sofisticadas, que se traduzem no fenómeno assaz corrente de captação de receitas tributárias (*poaching*) previsivelmente destinadas aos cofres de um determinado Estado por parte de jurisdições, muitas situadas na Europa desenvolvida do centro, que não são oficialmente consideradas como paraísos fiscais e que não têm justificações atendíveis para serem qualificadas como regimes fiscais preferenciais aceitáveis pela comunidade internacional.¹⁰¹ Com a cumplicidade de certas jurisdições, descobre-se por fim que o recurso a estratégias de minimização da "fatura fiscal" por parte de empresas transnacionais tem repercussões negativas na arrecadação de receitas dos Estados atingidos (e, conseqüentemente, na própria União Europeia), na sua capacidade de satisfazer os critérios do Pacto de Estabilidade e do Tratado Orçamental, para não falar já dos compromissos constitucionais com as funções sociais do Estado (compromissos esses aliás também previstos nas Cartas dos Direitos Fundamentais).

Numa situação generalizada de constrangimentos orçamentais (em particular os decorrentes do quadro jurídico do euro, um colete de forças que tem condicionado negativamente a saída da crise), o aumento das receitas fiscais derivado do combate à evasão e elisão fiscais contribuiria para reduzir os défices do setor público, aligeirar o fardo da dívida pública e assegurar as funções sociais dos Estados. Ao mesmo tempo uma equitativa repartição da carga fiscal interempresas e interestados garantiria uma concorrência interempresarial leal.

¹⁰¹ É, entre outros, claramente o caso do Luxemburgo (de que foi anterior Primeiro-Ministro e Ministro das Finanças, o atual presidente da Comissão), da Holanda (de que foi Ministro das Finanças o atual presidente do Eurogrupo) e da Áustria (sem esquecer a *City* de Londres) para apenas referir os casos de jurisdições paradisíacas não periféricas mais notórias.

É neste contexto que as revelações, em diversos meios de comunicação social, de práticas concertadas entre Estados e empresas para reduções drásticas de tributação por parte destas e de políticas de opacidade e de *dumping* fiscal (do *Liechtenstein tax affair* em 2008, ao *Luxembourg Leaks*, do *Swiss Leaks* à denuncia da Holanda como paraíso fiscal efetuada pela organização *Tax Justice Network*, até à recente fuga de informação no caso dos *Panamá Papers*), vieram confirmar junto das opiniões públicas muitos factos que eram intuídos mas não conhecidos, daí resultando uma crescente pressão dos cidadãos para a erradicação de práticas lesivas em nome de uma justa distribuição da carga tributária e o surgimento de novas formas de sanção social como a estigmatização das empresas que não satisfaçam as suas obrigações fiscais e cumpram com programas de responsabilidade social nesta área.¹⁰² É na continuação da pressão da opinião pública (mais do que nas boas intenções ou dos esforços dos organismos internacionais comandados pela *realpolitik*) que reside a esperança da continuidade deste processo. Os obstáculos são, porém, muitos e os interesses em jogo muito poderosos. Uma coisa é chegar a acordos políticos. Outra é transformar esses acordos em instrumentos jurídicos vinculativos (diretivas da UE, convenções, acordos, etc.). Outra ainda é que as jurisdições os cumpram e criem as medidas internas (legislativas, administrativas, informáticas, etc.) suscetíveis de operacionalizar todo este processo. Não será fácil, como o demonstra a atual polémica em Portugal sobre a eventual inconstitucionalidade da proposta governamental relativa à compressão do sigilo bancário e consequente envio ao Fisco de dados bancários também de residentes (rendimento anual, posição final), suscitada pela Comissão Nacional de Proteção de Dados e secundada por importantes setores da doutrina.

Deve, porém, reconhecer-se que, na luta pela transparência e pelo reforço da cooperação, foram dados muitos passos que há meia dúzia de anos eram impensáveis. Representarão tais passos mera confirmação da célebre afirmação do velho príncipe de Falconeri em o Gattopardo de Lampedusa, segundo a qual *tudo deve mudar para que tudo fique como está?* Ou evocarão a polémica frase atribuída a Galileu *eppur si muove?* Só o tempo dirá...

Curia & Póvoa de Varzim, 31 de agosto 2016

¹⁰² A responsabilidade social das empresas tradicionalmente invocada em outras áreas (ambiente, consumo, etc.) estendeu-se rapidamente ao cumprimento das obrigações tributárias. Cfr. COM, *Comunicação sobre responsabilidade social das empresas: uma nova estratégia da UE para o período de 2011-2014*, COM (2011) 681 final de 25.10.2011.

