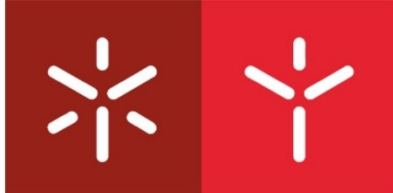


**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Francisca Rodrigues Moreno de Brito

**Evitação tributária e deveres acessórios  
de comunicação – reflexões sobre as  
novas exigências nos quadros jurídicos  
europeu e nacional**





**Universidade do Minho**

Escola de Direito

Francisca Rodrigues Moreno de Brito

**Evitação tributária e deveres acessórios  
de comunicação – reflexões sobre as  
novas exigências nos quadros jurídicos  
europeu e nacional**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação da  
**Prof.<sup>a</sup> Doutora Andreia Isabel Dias Barbosa**

## **DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS**

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

### **Licença concedida aos utilizadores deste trabalho**



#### **Atribuição CC BY**

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

*[Esta licença permite que outros distribuam, remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho, mesmo para fins comerciais, desde que lhe atribuam o devido crédito pela criação original. É a licença mais flexível de todas as licenças disponíveis. É recomendada para maximizar a disseminação e uso dos materiais licenciados.]*

## **AGRADECIMENTOS**

Aproveito a oportunidade para dirigir um sincero agradecimento a todos aqueles que contribuíram, a nível pessoal e científico, para a realização da presente dissertação. Sem pretender negligenciar ninguém, não posso deixar de agradecer especificadamente alguns dos mais valiosos contributos oferecidos a este labor.

À Escola de Direito da Universidade do Minho pela qualidade dos serviços que me foram prestados e ao corpo de docentes do Mestrado em Direito Tributário pelo ensino de excelência que me foi proporcionado.

Aos colegas deste Mestrado, em especial à Cristina, à Margarida e à Mariana pela amizade e pela partilha de conhecimentos tão relevantes no percurso trilhado.

Ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha pela sensibilidade e humanidade que sempre pautaram a sua atuação enquanto Diretor deste Mestrado e pela admirável forma de transmissão de conhecimentos.

Um especial agradecimento à Professora Doutora Andreia Barbosa, cuja orientação muito me honrou, quer pelo sábio conhecimento das matérias a que este estudo se dedica, quer pelo rigor, críticas construtivas, disponibilidade, bem como pelo incentivo que sempre manifestou e que muito contribuíram para a presente dissertação.

Aos meus pais, Armando e Margarida por todo o seu apoio e amor incondicional e a quem devo tudo o que sou.

À minha irmã, Matilde, pela força e apoio incondicionais e por ser a minha maior referência.

À minha tia, Paula, pela incansável disponibilidade e pela preciosa ajuda nos momentos de maior desafio interior.

Aos meus amigos, em especial, ao Illya, Fabiana, Gabriela, Patrícia e Pedro, pela paciência e pelos incentivos constantes que sempre me foram transmitindo ao longo da caminhada.

Por fim, agradeço aos bibliotecários da Universidade do Minho, pelo importante contributo na recolha de fontes bibliográficas.

## **DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE**

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Evitação tributária e deveres acessórios de comunicação – reflexões sobre as novas exigências  
nos quadros jurídicos europeu e nacional

## **RESUMO**

Em termos amplos, a evitação tributária abrange qualquer comportamento voluntário que afaste, minimize ou retarde o cumprimento dos deveres relacionados com os impostos.

Apesar da existência de diversas classificações nesta matéria, a delimitação que utilizaremos no presente estudo basear-se-á nas categorias de planeamento, evasão e fraude fiscais. Como se compreende, os comportamentos referidos não podem ser valorados todos de igual forma, pois nem todos transportam a mesma carga de reprovação, e em alguns casos, aliás, nem sequer de reprovação se pode falar.

Por considerarmos que num contexto de globalização, de incessante desenvolvimento tecnológico e de crescente despersonalização, as técnicas de evitação são cada vez mais complexas e sofisticadas, o presente estudo será dirigido à análise do fenómeno de evitação tributária enunciado, perspetivando-o quer através do quadro jurídico da União Europeia, quer através do quadro jurídico nacional.

Sobre tudo isto, sobressaem os desafios para o Estado de Direito. Aliás, a concretização do Estado de Direito fica diretamente dependente da resposta dos Estados-Membros aos comportamentos fiscalmente abusivos, numa linha de atuação que passa pela investigação, pela prevenção e pelo sancionar de tais comportamentos.

Em ordem ao combate à evasão e à fraude, os sistemas fiscais nunca foram tão complexos como atualmente, fazendo impender sobre os contribuintes e outros obrigados tributários um vasto e complicado arsenal de deveres. Perante tal constatação, revela-se pertinente que, em sede da presente dissertação, nos debruçemos sobre a temática dos deveres acessórios de comunicação, que se traduzem em instrumentos no âmbito do poder legislativo, de forma a impedir, dificultar ou reprimir os comportamentos abusivos por parte dos obrigados tributários. Neste âmbito, adquire particular relevância o estudo da Lei n.º 26/2020 de 21 de julho – diploma que estatui um conjunto de deveres de comunicação, informação e esclarecimento aos promotores de atuações ou esquemas fiscalmente abusivos, precisamente com o objetivo de impedir ou dificultar a criação de formas jurídicas que transbordem os quadros da licitude.

**Palavras-chave:** Deveres acessórios de comunicação; Estado de Direito; Evitação tributária; Lei n.º 26/2020 de 21 de julho.

## **ABSTRACT**

In broad terms, tax avoidance encompasses any voluntary behavior that avoids, minimizes or delays compliance with tax-related duties.

Despite the existence of various classifications in this area, the delimitation we will use in this study will be based on the categories of tax planning, tax evasion and tax fraud. As you can understand, these behaviors cannot all be valued in the same way, because not all of them carry the same level of disapproval, and in some cases, in fact, not even disapproval can be mentioned.

As we consider that in a context of globalization, incessant technological development and growing depersonalization, avoidance techniques are increasingly complex and sophisticated, this study will focus on the analysis of the tax avoidance phenomenon mentioned above, looking at it both from the European Union's legal framework and the national legal framework.

In all this, the challenges for the rule of law stand out. In fact, the realization of the rule of law is directly dependent on the response of member states to fiscally abusive behavior, in a line of action that involves investigating, preventing and penalizing such behavior.

In order to combat evasion and fraud, tax systems have never been as complex as they are today, imposing a vast and complicated arsenal of duties on taxpayers. In view of this, it is pertinent that, in this dissertation, we look at the issue of ancillary communication duties, which are instruments within the scope of the legislative power, in order to prevent, hinder or repress abusive behavior on the part of tax payers.

In this context, it is particularly important to study Law 26/2020 of July 21, which establishes a series of duties of communication, information and clarification for the promoters of fiscally abusive actions or schemes, precisely with the aim of preventing or hindering the creation of legal forms that go beyond the framework of lawfulness.

**Keywords:** Ancillary communication duties; Law 26/2020 of July 21; Tax avoidance; The rule of law.

## ÍNDICE

|                                            |            |
|--------------------------------------------|------------|
| <b>AGRADECIMENTOS .....</b>                | <b>iii</b> |
| <b>RESUMO .....</b>                        | <b>v</b>   |
| <b>ABSTRACT .....</b>                      | <b>vi</b>  |
| <b>LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....</b> | <b>x</b>   |

## **INTRODUÇÃO .....**

**1**

|                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Aproximação ao tema da evitação tributária .....               | 3  |
| 2. Planeamento Fiscal <i>versus</i> Evasão e Fraude Fiscais ..... | 5  |
| 3. O combate à evasão e fraude fiscais .....                      | 11 |
| 4. Sistematização da Abordagem .....                              | 13 |

## **CAPÍTULO I- ENQUADRAMENTO EUROPEU DO FENÓMENO DE EVITAÇÃO**

### **TRIBUTÁRIA .....**

**16**

|                                                                                                                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. A exposição da União Europeia aos efeitos da globalização.....                                                                                               | 16 |
| 2. O impacto da evitação fiscal abusiva nos Interesses financeiros da União .....                                                                               | 17 |
| 3. Recursos próprios da União Europeia.....                                                                                                                     | 30 |
| 4. A proteção dos recursos próprios .....                                                                                                                       | 36 |
| 4.1. Instrumentos de <i>hard law</i> .....                                                                                                                      | 37 |
| 4.1.1. Troca automática de informações em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar –Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018 ..... | 37 |
| 4.1.2. Diretiva 2010/24/UE, do Conselho, de 16 de março de 2010 .....                                                                                           | 45 |
| 4.2. Instrumentos de <i>soft law</i> .....                                                                                                                      | 53 |
| 5. O Regulamento (UE, Euratom) 2020/20920 .....                                                                                                                 | 55 |
| 6. Combate à evasão e fraude fiscais – um propósito firme?.....                                                                                                 | 57 |
| 7. A problemática do federalismo .....                                                                                                                          | 60 |
| 7.1. O federalismo fiscal .....                                                                                                                                 | 61 |
| 7.2. A caminho de um sistema financeiro europeu? .....                                                                                                          | 63 |

## **CAPÍTULO II- ENQUADRAMENTO NACIONAL DO FENÓMENO DE EVITAÇÃO**

|                                                                                                                |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>TRIBUTÁRIA .....</b>                                                                                        | <b>66</b> |
| 1. A cobrança interna de recursos próprios da União Europeia .....                                             | 67        |
| 1.1. A cobrança de direitos aduaneiros.....                                                                    | 68        |
| 1.2. A cobrança do IVA .....                                                                                   | 71        |
| 2. Reações a nível interno (estadual) .....                                                                    | 72        |
| 2.1. Punição (criminal e contraordenacional) .....                                                             | 72        |
| 2.1.1. Base normativa.....                                                                                     | 73        |
| 2.1.2. Noção de infração tributária .....                                                                      | 75        |
| 2.1.3. Distinção entre ilícito criminal e ilícito contraordenacional .....                                     | 76        |
| 2.1.4. Posição assumida .....                                                                                  | 80        |
| 3. Deveres acessórios .....                                                                                    | 81        |
| 4. Deveres acessórios exigidos a entidades terceiras à relação jurídica tributária principal....               | 86        |
| 5. A lei 26/2020 de 21 de julho – considerações iniciais .....                                                 | 88        |
| 5.1. Dimensão objetiva: mecanismos comunicáveis, teste do benefício principal e<br>caraterísticas-chave.....   | 90        |
| 5.1.1. Qualificação de mecanismo.....                                                                          | 90        |
| 5.1.2. Teste do benefício principal.....                                                                       | 92        |
| 5.1.3. Caraterísticas-chave .....                                                                              | 95        |
| 5.1.4. Insuficiências das Caraterísticas-chave .....                                                           | 96        |
| 5.2. Dimensão subjetiva: intermediários e contribuintes relevantes – breves considerações<br>.....             | 101       |
| 5.3. Dimensão procedimental, conteúdo do dever de comunicação e consequências em<br>caso de incumprimento..... | 102       |
| 5.3.1. Dimensão procedimental .....                                                                            | 102       |
| 5.3.2. Conteúdo do dever de comunicação.....                                                                   | 105       |
| 5.3.3. Consequências em caso de incumprimento – o regime sancionatório.....                                    | 107       |
| 6. Dimensão Crítica .....                                                                                      | 109       |
| 6.1. Exigência desmesurada dos deveres acessórios .....                                                        | 110       |
| 6.2. Liberdade de exercício de profissão.....                                                                  | 114       |
| 6.3. Quebra do Sigilo profissional .....                                                                       | 114       |
| 7. A relação entre os comportamentos fiscalmente abusivos e a (má) despesa pública .....                       | 118       |

|                                         |            |
|-----------------------------------------|------------|
| <b>CONCLUSÕES .....</b>                 | <b>121</b> |
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b> | <b>133</b> |

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

- AFCOS** - Serviço de coordenação antifraude
- AFIS** - Sistema de Informação Antifraude
- Al.** – Alínea
- APB** – Associação Portuguesa de Bancos
- Art.** - Artigo
- AT** - Administração Tributária
- ATA** - Autoridade Tributária e Aduaneira
- BEPS** - *Base Erosion and Profit Shifting*
- CAC** - Código Aduaneiro Comunitário
- CAU** – Código Aduaneiro da União
- CC** – Código Civil
- CEE** – Comunidade Económica Europeia (antes da entrada em vigor do Tratado da União Europeia)
- CECA** - Comunidade Europeia do Carvão e do Aço
- CEDH** – Convenção Europeia dos Direitos do Homem
- CEJ** – Centro de Estudos Judiciários
- Cfr.** – Confrontar
- CIRC** – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRS** – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CIS** – Código do Imposto do Selo
- CIVA** – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- CNPD** – Comissão Nacional de Proteção de Dados
- COM** - Comunicação
- Coord.** – Coordenação
- CPCI** - Código de Processo das Contribuições e Impostos
- CPPT** – Código de Procedimento e de Processo Tributário
- CPTA** - Código de Processo nos Tribunais Administrativos
- CRP** – Constituição da República Portuguesa
- DL** – Decreto-Lei
- DR** – Diário da República

**DUE** – Direito da União Europeia

**ed.** – Edição

**EM** – Estados-Membros

**EPPO** - *European Public Prosecutor's Office*

**EUR** – Euros

**FATCA** - *Foreign Account Tax Compliance Act*

**FEADER** - Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural

**FEAGA** - Fundo Europeu Agrícola de Garantia

**G20** – Grupo formado pelos Ministros das Finanças e Chefes dos Bancos Centrais das 19 maiores economias do Mundo mais a União Europeia, 1999

**GATT**- *General agreement on tariffs and trade*

**GOV** - Governo

**IECS** – Impostos Especiais sobre o Consumo

**IMI** – Imposto Municipal sobre Imóveis

**IMT** – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

**IRC** - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

**IRS** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

**IS** – Imposto do Selo

**IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado

**LGT** – Lei Geral Tributária

**MERL** - Memorando de Entendimento sobre as Regras e Processos que regem a Resolução de Litígios

**MRR** - Mecanismo de Recuperação e Resiliência

**nº** - Número

**OCC** – Ordem dos Contabilistas Certificados

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

**OLAF** - Organismo Europeu de Luta Antifraude

**OMC** – Organização Mundial do Comércio

**Org.** - Organização

**p.** – Página

**p.ex.** – Por exemplo

**PE** – Parlamento Europeu

**PEF** - Processo de execução fiscal

**PIF** – Proteção de interesses financeiros

**Proc.** – Processo

**QFP** – Quadro Financeiro Plurianual

**RETGS** - Regime especial de tributação de grupos de sociedades

**RGCO** – Regime Geral das Contraordenações

**RGIT** – Regime Geral das Infrações Tributárias

**RJIFA** – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras

**RJIFNA** - Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

**RNB** - Rendimento Nacional Bruto

**RPT** - Recursos próprios tradicionais

**s/d** – Sem data

**Seg.** - Seguintes

**SGPS** - Sociedades gestoras de participações sociais

**STA** - Supremo Tribunal Administrativo

**STJ** – Supremo Tribunal de Justiça

**TC** – Tribunal Constitucional

**TCA Sul** – Tribunal Central Administrativo Sul

**TCE** - Tratado da União Europeia, Maastricht, 1992

**TEDH** – Tribunal Europeu dos Direitos Humanos

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

**TJUE** – Tribunal de Justiça da União Europeia

**TRL** – Tribunal da Relação de Lisboa

**TUE** – Tratado da União Europeia

**UCLAF** - Unidade de Coordenação da Luta Antifraude

**UCLEFA** – Unidade de Coordenação da Luta contra a Evasão e Fraude Fiscal e Aduaneira.

**UE** – União Europeia

**Vol.** – Volume

**§** - Parágrafo

## Introdução

A dissertação de mestrado que se propõe tem por base a análise da temática da evitação tributária<sup>1</sup> e deveres acessórios de comunicação, com o propósito de refletir sobre as novas exigências nos quadros jurídicos da União Europeia e nacional.

A atuação de planeamento fiscal, num sentido “elástico” de evitação tributária abrange o “conjunto de comportamentos voluntários que visam o afastamento, a redução ou diferimento do pagamento da prestação tributária”<sup>2</sup>.

Nesta matéria, somos confrontados com diversas classificações<sup>3</sup> e com um abundante leque terminológico, resultante do contributo da doutrina. Grande parte da doutrina parte da distinção entre planeamento *intra*, *extra* e *contra legem*<sup>4</sup>. Não nos parece, porém, a melhor abordagem, na medida em que acarreta uma maior confusão terminológica e consequentemente uma maior dificuldade em distinguir as realidades fiscais.

Assim, as categorias que se revelam mais adequadas à realidade fiscal são as de planeamento, evasão e fraude fiscais, sendo que será essa a delimitação que utilizaremos no presente trabalho<sup>5</sup>.

Ora, desta feita, saber as razões que levam as pessoas a evadir-se ao pagamento dos impostos é uma matéria da máxima importância para o estudo e desenho da política fiscal.<sup>6</sup>

Na verdade, evitar consiste num comportamento que pressupõe necessariamente uma deliberação com esse propósito, pois ninguém se subtrai voluntariamente aos deveres relacionados com impostos por esquecimento ou por simples acaso. Fá-lo porque existe um

---

<sup>1</sup> É consabida a distinção entre o Direito Fiscal e o Direito Tributário, percecionando-se o primeiro como o *agregado normativo que tem por objeto as prestações coativas públicas qualificadas como impostos*, e o segundo, mais amplo, como *aqueloutro que tem por objeto todos os tributos, abrangendo igualmente as taxas e as contribuições* - Neste sentido, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.28.

Assumida esta distinção, facilmente se compreende que a evitação tributária terá por referência o conjunto de comportamentos respeitantes aos tributos em geral e não apenas aos impostos. Apesar de ser esta a orientação seguida na presente dissertação, por razões de tradição e simplicidade linguísticas, será utilizado quase exclusivamente o qualificativo “fiscal”.

<sup>2</sup> MARTINS, Graça Maria Valga, *As Reações do Ordenamento Jurídico aos comportamentos de Elisão – Comentário ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo n.º 917/13.3 BECER, de 18 de Outubro de 2018*, disponível em MARTINS, Graça Maria Valga, “As Reacção...ntos de Elisão - Comentário ao Acórdão (tributarium.net) (consultado em 26.04.2022).

Tal como enuncia Joaquim Freitas da Rocha, “a evitação será entendida como todo o comportamento juridicamente relevante por meio do qual se intenta precisamente *evitar* os deveres decorrentes das normas de imposto, afastando-os, reduzindo-os ou diferindo-os.” – *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.27.

<sup>3</sup> De acordo com António Carlos dos Santos, a dificuldade de controlo sentida pelos sistemas fiscais dos Estados advém da “inexistência, na doutrina e nas experiências jurídicas dos Estados, de conceitos idênticos de evasão, fraude e elisão (...). Basta lembrar que há um século que se tenta, sem êxito, uma definição comum de fraude”. (SANTOS, António Carlos dos, “Térmites fiscais e centros financeiros *offshore* & *onshore*: a leste dos paraísos?”, in *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Vida económica, 2010, p.17.

<sup>4</sup> *A título de exemplo*, Saldanha Sanches procede à distinção entre planeamento fiscal legítimo e ilegítimo, englobando-se nesta última categoria a fraude fiscal e a fraude à lei fiscal. (SANCHES, Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal, substância e forma no Direito fiscal português, comunitário e internacional”, Coimbra Editora, 2006, p.21 e seg.)

<sup>5</sup> A este propósito seguiremos a classificação adotada na exposição das aulas de Planeamento Fiscal, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário.

<sup>6</sup> A propósito da reflexão sobre a determinação causal da evitação tributária, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.16 e seguintes.

conjunto de valores e atitudes, tais como os princípios transmitidos pela família, o sentido cívico, os comportamentos do grupo ou classe social em que se está inserido, as experiências individuais, que, no seu conjunto, determinam que as suas escolhas se orientem nesse sentido.<sup>7</sup>

Face ao exposto, facilmente se depreende que a evitação fiscal, podendo refletir o exercício de um instinto de defesa perante a opressão e a ingerência na esfera individual, pode igualmente ter os efeitos perversos da erosão das bases tributárias e da quebra das receitas, conduzindo à descapitalização das políticas públicas.<sup>8</sup>

Ora, é precisamente neste ponto que reside o cerne da problemática das práticas de evitação fiscal: saber como compatibilizar duas ideias fundamentais, nenhuma delas negligenciável: por um lado *(i) os impostos são um instrumento essencial da civilização* e por outro *(ii) existe uma tendência inata dos sujeitos no sentido da economia fiscal*.<sup>9</sup>

Por outro lado, em ordem ao combate à evasão e à fraude, os sistemas fiscais revelam-se bastante complexos, fazendo impender sobre os contribuintes e outros obrigados tributários um vasto e complicado arsenal de deveres.

Perante tal constatação, revela-se pertinente que, em sede da presente dissertação, nos debruçemos sobre a temática dos deveres acessórios de comunicação, que se traduzem em instrumentos no âmbito do poder legislativo, de forma a impedir, dificultar ou reprimir os comportamentos abusivos por parte dos obrigados tributários. Neste âmbito, procuraremos analisar a Lei 26/2020 de 21 de julho, que estatui um conjunto de deveres de comunicação, informação e esclarecimento.

Consideramos que a temática aqui apresentada assume uma importância crucial, atendendo ao facto de não ser um tema extensivamente explorado em contexto de dissertações de mestrado, dada a sua complexidade e diferentes perceções que os ordenamentos lhes atribuem.

Antes de procedermos a um maior aprofundamento das temáticas em apreço, uma nota deverá ser mencionada: a dissertação de mestrado que se propõe não incidirá sobre a questão de saber em que termos é que os conceitos operativos fundamentais para a temática em apreço têm vindo a ser densificados doutrinal e jurisprudencialmente. Desta feita, num enquadramento inicial,

---

<sup>7</sup> Neste sentido, cfr. LOPES, Cidália Maria da Mota e SANTOS, António Carlos, “O cumprimento fiscal em Portugal – Fatores associados a erros e atrasos na entrega das declarações fiscais das pessoas singulares”, in *Revista do Instituto de Direito Brasileiro* (revista eletrónica da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa), ano 2, n.º 12, 2013, disponível para consulta em Publicações – in memoriam António Carlos dos Santos (antoniocarlosdossantos.com) [27/06/2023].

<sup>8</sup> Para um maior desenvolvimento deste ponto, vide, ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023 p.19.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p.20.

é nossa opção assumir a terminologia e a respetiva concetualização já tendencialmente pacíficas, assumindo-as como pressupostos para os desenvolvimentos futuros, que pretendemos concretizar.

## **1. Aproximação ao tema da evitação tributária**

Fazendo uma primeira aproximação ao tema em apreço constatamos que o planeamento fiscal está associado a um conjunto de ideias preconcebidas e, muitas vezes, redutoras sobre o seu significado, meios e objetivos.<sup>10</sup>

Como constata Amândio Silva, “desde logo, muitas pessoas consideram o planeamento fiscal sinónimo de evasão e fuga ao pagamento de impostos de forma ilícita (uma prática não só censurável do ponto de vista ético como ilegal e punível nos termos definidos pelos códigos fiscais)”.<sup>11</sup>

Como teremos oportunidade de desenvolver no presente estudo, o planeamento fiscal pode (e deve) ser legítimo e lícito, pelo que sempre que nos referirmos ao planeamento fiscal no decurso da investigação, estaremos centrados nos comportamentos que os contribuintes adotam com o objetivo de conseguir uma poupança fiscal dentro dos quadros admitidos no ordenamento jurídico. Contudo, o problema surge quando os contribuintes adotam comportamentos que, apesar de lícitos, têm fins desconformes com o ordenamento jurídico ou mesmo nos casos em que quer o seu comportamento, quer o fim atingido são ilegais ou abusivos (evasão e fraude fiscais, respetivamente).

Concordamos com Joaquim Freitas da Rocha quando o autor afirma que “no planeamento fiscal, o grau de desconformidade da conduta é nulo, sendo que por vezes *as condutas em questão até podem ser queridas ou desejadas, ainda que indiretamente, pelo próprio normador tributário*”<sup>12</sup>.

Diferentemente, a evasão e fraude constituem patologias que não podem ser admitidas num ordenamento tributário que se pretenda justo e equitativo, uma vez que nestes últimos casos, a carga valorativa subjacente é negativa e o comportamento em questão tem uma (moderada ou acentuada) dose de ilicitude.

---

<sup>10</sup> Neste sentido, vide SILVA, Amândio Fernandes, *O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal*, in Revista da TOC, n.º 104, novembro de 2008.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p.42.

<sup>12</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, “Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à Livre Planificação Fiscal”, p.8. Disponível em Microsoft Word - 21 - DF e AV.doc (uminho.pt) (consultado em 13.04.2022)

Importa referir que tais comportamentos abusivos revelam uma certa irresponsabilidade social, na medida em que certas pessoas manifestam preocupação com a sua esfera de vida privada, procurando maximizar o seu ganho, abstraindo-se do corpo social envolvente e criando um forte custo coletivo.<sup>13</sup>

Para finalizar o presente apartado importa analisar qual tem sido o contributo da jurisprudência nacional sobre a temática apresentada.

Neste âmbito, salientamos que, não obstante não ser reconhecido um especial ativismo judicial aos tribunais portugueses<sup>14</sup>, ainda assim a análise da mais relevante jurisprudência portuguesa em matéria de planeamento fiscal apresenta o máximo interesse. Neste momento introdutório da dissertação, destacamos duas decisões jurisdicionais, pelo carácter didático que assumem.

Em primeiro lugar, o Acórdão de 15 de fevereiro de 2011 do Tribunal Central Administrativo Sul (TCA-Sul<sup>15</sup>), nos termos do qual, a “elisão fiscal, dá-se pela prática de atos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, sendo também caracterizados como comportamentos extra legem”.

Em suma, o TCA – Sul admite o direito ao planeamento fiscal, mas com os limites: *da artificialidade dos esquemas adotados, do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e da arrecadação das receitas do Estado*<sup>16</sup>.

Salientamos ainda o Acórdão do STA de 12 de janeiro de 2022<sup>17</sup>, que vai no mesmo sentido que o anterior Acórdão referido *supra*, ao enunciar que “(...) a evasão e a elisão fiscal as quais se traduzem na prática de atos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal qualifica como anómalos, anormais ou abusivos, por desconformidade dos mesmos com a realidade económica que presidiu ao seu surgimento”.<sup>18</sup>

---

<sup>13</sup> Neste sentido cfr. SANCHES, Saldanha, J.L., *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p.55. Vide ainda, ROCHA, Joaquim Freitas da Rocha, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.19.

<sup>14</sup> Neste sentido, Cfr. CALDAS, Marta, “O conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?”, Coimbra, Almedina, 2015, p.98.

<sup>15</sup> Acórdão de 15 de fevereiro de 2011 do Tribunal Central Administrativo Sul (TCA-Sul), Processo 04255/10, que trata da primeira decisão publicada sobre a autorização de aplicação do artigo 38º nº2 da LGT

<sup>16</sup> Para maiores desenvolvimentos, Cfr. CALDAS, Marta, “O conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?”, Coimbra, Almedina, 2015, p.99.

<sup>17</sup> Cfr. Acórdão do STA de 12 de janeiro de 2022, Processo nº 02507/15.6 BEBRG. Relator: Suzana Tavares da Silva. Disponível para consulta em Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (dgsi.pt).

<sup>18</sup> No caso em apreço, a AT subscreveu a tese de que uma operação como a dos autos, em que as normas do direito societário são utilizadas para obter um fim que não se enquadra na racionalidade para a qual foram estipuladas e que apenas serve de instrumento para alcançar um fim de redução de tributação tem de reconduzir-se à previsão do artigo 38º nº2 da LGT

## 2. Planeamento Fiscal *versus* Evasão e Fraude Fiscais

No apartado anterior deixou-se exposta uma primeira aproximação à realidade da evitação tributária.

Propomos, no presente apartado, encarar essa mesma realidade de um ponto de vista mais pormenorizado e analítico, procurando para o efeito captar os traços essenciais da noção do planeamento fiscal e dos comportamentos que lhe são próximos, mas que com ele não se confundem (evasão e fraude fiscais), sempre tendo presente a ideia de que o contribuinte que planifica não é necessariamente um *delinquente fiscal*.<sup>19</sup>

Assim, estaremos aptos a avançar para a análise do desdobramento do conceito de planeamento fiscal em três espécies, a saber: planeamento fiscal em sentido estrito, evasão fiscal e fraude fiscal.<sup>20</sup>

Neste sentido, importa começar por referir que existem vários critérios para distinguir estas realidades<sup>21</sup>.

A doutrina brasileira, por exemplo, recorre a um critério temporal, e nessa medida se o facto tributário ainda não decorreu estamos perante o planeamento. Pelo contrário, se o facto tributário já se verificou, configurar-se-ia uma situação de evasão ou fraude<sup>22</sup>. Contudo, este critério temporal não parece ser o mais adequado, sendo suscetível de crítica, na medida em que nem todos os comportamentos que ocorrem antes do facto tributário são de planeamento legítimo.<sup>23</sup>

Entendemos que o critério que se afigura mais adequado é o da licitude, o que significa que a classificação das condutas terá como referencial o seu grau de conformidade com o ordenamento jurídico<sup>24</sup>.

---

<sup>19</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, “Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à Livre Planificação Fiscal”, p.7. Disponível em Microsoft Word - 21 - DF e AV.doc (uminho.pt) (consultado em 13.04.2022).

<sup>20</sup> A este propósito seguiremos a classificação adotada na exposição das aulas de Planeamento Fiscal, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário.

<sup>21</sup> A este propósito, Joaquim Freitas da Rocha, nas suas lições, salienta três critérios – o critério cronológico/temporal, relativo ao momento de agir; o critério material, referente ao objeto e o critério teleológico, respeitante à finalidade prosseguida. Sem prejuízo de se reconhecer que os critérios enunciados *supra* fornecem pistas ou indícios interessantes, entende-se que devem ser afastados, pois não se demonstram suficientes para proceder, em termos rigorosos, à delimitação necessária entre as três figuras [planeamento, evasão e fraude fiscais], conseguindo-o, no máximo, em relação a duas delas – cfr. *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.37-38, nota de rodapé nº8.

<sup>22</sup> Veja-se a título de exemplo, BOTELHO, Paula de Abreu Machado, *Sonegação Fiscal e Identidade Constitucional*, Belo Horizonte, Del Rey Editora, 2006, p.34.

<sup>23</sup> De forma a comprovar a desadequação do critério cronológico, Joaquim Freitas da Rocha relembra as situações em que atos, negócios, contratos ou construções ocorrem antes desse facto e, não obstante, resulta indubitável que se está em presença de evasão, como sucede, por exemplo, quando o potencial obrigado tributário deslocaliza a residência com o único propósito, de nos anos subsequentes, “fugir” aos impostos, ou cria uma sociedade com o fim único ou principal de, igualmente no futuro, canalizar para a mesma determinados rendimentos, que de outra forma seriam considerados salários e tributados como tal. – cfr. *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.38, nota de rodapé nº8.

<sup>24</sup> Acompanhamos, portanto, a posição defendida por Joaquim Freitas da Rocha, no sentido em que, “tendo presentes as dificuldades de concetualização e categorização que estas matérias envolvem, acredita-se que a melhor metodologia passa pela fixação *ab initio* do critério que parece adequado para sustentar a distinção. E esse critério é o da licitude dos comportamentos, no sentido da conformidade ao ordenamento jurídico e ao respetivo parâmetro de juridicidade dos meios utilizados e do fim visado” – cfr. *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.37-38.

Assim sendo, é possível distinguir:

- i) *O planeamento fiscal em sentido estrito, como “o conjunto de atos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, num quadro de licitude, têm por objetivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou diferimento fiscal”<sup>25</sup>.*

Neste sentido, o planeamento será uma atuação voluntária, sendo que na maior parte das vezes está pensado para atuações positivas, embora também possa ser visto no prisma de atuações omissivas.<sup>26</sup>

Não se enquadrará, portanto, no conceito de planeamento, qualquer vantagem fiscal que é obtida de modo involuntário. Pense-se a título de exemplo, no regime dos seguros obrigatórios<sup>27</sup>. Neste caso em concreto, a celebração do seguro até pode conduzir a uma poupança fiscal. Contudo, não se pode afirmar que haja planeamento fiscal, pois não se encontra preenchido o requisito do impulso volitivo.

O segundo traço caracterizador do planeamento fiscal é a licitude. Segundo Joaquim Freitas da Rocha, “apenas poderá ser considerado planeamento propriamente dito o comportamento ativo ou omissivo que seja lícito, no sentido de válido e conforme às prescrições e exigências do Ordenamento normativo, não existindo qualquer valoração negativa da conduta em causa, e considerando-se esta absolutamente *intralegem*”<sup>28</sup>.

Isto significa que o comportamento do obrigado tributário é completamente conforme aos quadros legais, sendo essa atividade incentivada, inclusive, expressa ou implicitamente, pelo próprio Estado<sup>29</sup>, ao prever e regular o desagravamento fiscal<sup>30</sup>. De facto, é frequente o próprio

---

<sup>25</sup> Assim, ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à Livre Planificação Fiscal*, p.7. Disponível em Microsoft Word - 21 - DF e AV.doc (uminho.pt) (consultado em 26.04.2022)

<sup>26</sup> Tal como explica Joaquim Freitas da Rocha, a atuação positiva ou ativa sucede quando o *obrigado fiscal age num determinado sentido, por exemplo, celebrando certo contrato, efetuando certa operação de reestruturação, ou optando por certo regime legal*. Já a atuação omissiva, verifica-se quando *o mesmo se abstém de praticar certos atos, não exerce a atividade em nome individual, não aceita certa proposta contratual, ou deixa de receber (realmente, de verdade, não de modo simulado) uma quantia pecuniária – com o objetivo de escapar à incidência da norma ou obter uma poupança fiscal* – assim cfr. *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.43.

<sup>27</sup> Com especial relevo nesta matéria, veja-se o Decreto – Lei n.º 72/2008, de 16 de abril, disponível em Regime jurídico do contrato de seguro | DRE.

<sup>28</sup> *Ibidem*, p.8

<sup>29</sup> Recordamos aqui, por exemplo, a previsão de incentivos às empresas que se venham a instalar em áreas do interior do país, ao mecenato, às pequenas e médias empresas (PME), à reabilitação urbana, entre tantos outros.

<sup>30</sup> De forma a concretizar o que foi exposto, aludimos aos exemplos bastante claros e pedagógicos enunciados por Joaquim Freitas da Rocha. Neste sentido – *quando o contribuinte opta, em sede de IRS, (i) pela tributação conjunta dos rendimentos do agregado familiar – em detrimento da tributação singular ou separada -, ou (ii) pelo cálculo do rendimento líquido da categoria B de acordo com o regime de contabilidade organizada – em detrimento, entre outros, do regime simplificado – está-se, com propriedade, perante casos de planeamento*. Cfr. *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.39.

legislador procurar, através da via fiscal, dirigir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os, por exemplo, a investir em certos setores económicos ou em certas regiões<sup>31</sup>.

Retomando a análise dos traços caracterizadores do planeamento fiscal, temos em terceiro lugar, o resultado. O ato planificador tem sempre como propósito, atingir a poupança fiscal, que pode corporizar diferentes formas, tal como referido *supra*.

De acordo com José de Campos Amorim, “estas condutas *intra legem* do contribuinte, que consistem em atos de poupança fiscal, de planeamento fiscal ou de gestão fiscal, designados na terminologia inglesa de *tax planning*, têm em vista diminuir o imposto a pagar de acordo com a lei existente”<sup>32</sup>. Por uma questão de clareza terminológica, este tipo de planeamento fiscal (inequivocamente *intra legem*) poderá ser designado de mera *gestão fiscal*. Sendo que, no plano empresarial, esta gestão integra a gestão corrente, constituindo mesmo uma obrigação dos seus gestores ou administradores perante os sócios.<sup>33 34</sup>

Até agora temos desenvolvido a temática do planeamento fiscal do prisma do contribuinte (inclusivamente na vertente empresarial).

Nada impede, porém, que se possa (e deva) falar de um planeamento fiscal por parte do Estado (do legislativo e do executivo), destinado a prever e cobrar, em cada ano, um determinado nível de receitas fiscais, socorrendo-se, para esse efeito, de vários instrumentos, jurídico-políticos, administrativos e de natureza gestionária<sup>35</sup>.

---

<sup>31</sup> Neste sentido, cfr. SANTOS, António Carlos dos, “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto” in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Lisboa: ISG, n.º 38, 2009.

<sup>32</sup> AMORIM, José de Campos, “Responsabilidade dos promotores do planeamento fiscal”, in *Planeamento e Evasão Fiscal- Jornadas de Contabilidade e de Fiscalidade*, Vida Económica, 2010, p.220.

<sup>33</sup> Tal como afirma Manuel Freitas Pereira ( in *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 385), a *gestão fiscal* “consiste em minimizar os impostos a pagar (traduzindo-se em aumento de rendimento depois de impostos) por uma via totalmente legítima e lícita, querida até pelo legislador ou deixada por este como opção ao contribuinte (...). Trata-se de escolher a via fiscalmente menos onerosa consistente com a gestão normal de negócios pessoais ou empresariais”.

<sup>34</sup> A propósito do dever de planeamento que recai sobre pessoas que exercem funções de gestão, administração ou gerência, vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.41.

Tal como adverte o aludido autor, *em certas situações, a poupança fiscal constitui uma incumbência a ser prosseguida por pessoas ou entidades investidas em deveres funcionais que a tal obrigam, como sucede, por exemplo, com os consultores, advogados, administradores ou gerentes das sociedades (aqui entendidos em sentido amplo, abarcando quer os gerentes de Direito, quer os gerentes de facto, e quaisquer pessoas que exerçam realmente funções de gestão, administração ou gerência), os quais se encontram vinculados a deveres de cuidado, diligência, competência técnica e conhecimento, no sentido de prosseguir os interesses das entidades para as quais trabalham (e.g. sociedades). E, importa acentuar, trata-se de verdadeiros deveres legais ou obrigações profissionais, não meras orientações ou pautas éticas despojadas de vinculatividade* - *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 48-49.

<sup>35</sup> Neste sentido, cfr. SANTOS, António Carlos dos, “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto” in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Lisboa: ISG, n.º 38, 2009.

Assim, as administrações fiscais tenderão a circunscrever o planeamento fiscal ao mínimo possível. Já os contribuintes procurarão estender o campo de legitimação do planeamento fiscal, de forma a alargar o espaço de economia e poupança fiscal lícita.<sup>36</sup>

Não obstante a pertinência que revela o estudo do planeamento fiscal estadual, no alinhamento discursivo que se segue, ter-se-á em vista apenas a realidade do planeamento fiscal na ótica do contribuinte.<sup>37</sup>

ii) *A evasão fiscal, “consiste no conjunto de atos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, embora praticados num quadro genérico de licitude, são qualificados pelas normas tributárias como anómalos ou abusivos, tendo em vista o fim que pretendem atingir”*<sup>38</sup>.

Tal como se fez relativamente ao planeamento fiscal em sentido estrito, procurar-se-á decompor a noção jurídica da evasão fiscal, analisando para o efeito os seus traços caracterizadores.

Em primeiro lugar, o comportamento evasivo, diferentemente do que se passa com o planeamento, será sempre um comportamento ativo, pois terá sempre por pressupostas uma *específica intencionalidade e uma particular atuação*<sup>39</sup>, pelo que não se concebe a evasão por omissão.

Em segundo lugar, os atos evasivos são sempre praticados num quadro de licitude relativa, o que significa que o grau de desconformidade com o ordenamento jurídico-fiscal é moderado.<sup>40</sup>

Neste caso verifica-se uma licitude moderada/relativa, uma vez que o ato praticado pelo obrigado tributário é lícito, contudo visa alcançar um resultado fiscalmente ilícito, pois existe uma intenção abusiva de obter poupança fiscal.<sup>41</sup> Na prática, os comportamentos de evasão extravasam o intuito legislativo, uma vez que se entende que os meios em causa são utilizados para um fim

---

<sup>36</sup> *Ibidem*, p.70.

<sup>37</sup> De forma a sermos rigorosos, importa referir que apesar de até ao momento nos termos referido às obrigações fiscais pecuniárias e de pagamento, na realidade podemos abordar o planeamento fiscal de um prisma distinto, atinente às obrigações acessórias documentais. Com efeito, e como explica Joaquim Freitas da Rocha, “os atos de planeamento podem ter objetivos de natureza não pecuniária, como sucederá, por exemplo, nas situações em que a opção por um determinado regime ou a escolha de determinado tipo empresarial tem em vista a diminuição da carga burocrática ou a vinculação a um menor número de obrigações contabilísticas, declarativas, de quitação, etc. Seja como for, não deixa de ser verdade que o sentido mais usualmente utilizado é o primeiro, relacionado com a poupança fiscal *stricto sensu*” – vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 45, nota de rodapé nº 13.

<sup>38</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.101.

<sup>39</sup> Tal como exemplifica Joaquim Freitas da Rocha, é o caso da *realização de um contrato, a constituição de uma sociedade, a deslocalização de uma empresa ou atividade, etc.* – in *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 101.

<sup>40</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 101-102.

<sup>41</sup> MARTINS, Graça Maria Valga, *As Reações do Ordenamento Jurídico aos comportamentos de Elisão – Comentário ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo nº 917/13.3 BECBR, de 18 de Outubro de 2018*, p.3. Disponível em MARTINS, Graça Maria Valga, “As Reações...ntos de Elisão - Comentário ao Acórdão (tributarium.net) (consultado em 26.04.2022).

diverso daquele que está legalmente previsto, verificando-se por isso uma conduta *extra legem*, sendo o comportamento designado de *tax avoidance* na terminologia anglo-saxónica<sup>42</sup>.<sup>43</sup>

Nesta medida, a intenção é a de toronar o ordenamento jurídico-tributário, para conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam.<sup>44</sup>

Como estamos perante uma violação indireta<sup>45</sup> da norma fiscal (desrespeito pelo seu espírito), sobre o esquema abusivo recairá um juízo de inadmissibilidade fiscal, que autoriza a que os efeitos fiscais do esquema sejam desconsiderados<sup>46</sup>.

Em terceiro lugar, o resultado é o mesmo do planeamento, ou seja, o afastamento, a redução ou o diferimento fiscal. Assim, como esclarece Joaquim Freitas da Rocha, “apenas será considerado evasivo o comportamento *extra legem* no qual o móbil fiscal esteja presente de modo exclusivo ou, no mínimo, de modo determinante ou preponderante.”<sup>47</sup>

Ora, tendo em consideração todos os elementos referidos *supra*, podemos concluir que a diferença principal entre o planeamento e a evasão fiscal reside ao nível do quadro de licitude que conforma a situação em concreto: licitude absoluta num caso (planeamento) e licitude relativa, duvidosa, fronteira no outro (evasão).<sup>48</sup>

Por outro lado, tal como se desenvolverá no ponto que se segue, enquanto que na fraude fiscal (*tax evasion*), existe uma violação direta da lei e dos princípios fiscais, por parte do obrigado tributário, já no domínio da evasão fiscal (*tax avoidance*), apesar de não haver um desrespeito frontal da letra da lei, regista-se uma violação do seu espírito, o que faz com que os efeitos fiscais do esquema abusivo sejam desconsiderados.<sup>49</sup>

---

<sup>42</sup> Neste sentido, Adam Zalansinski quando afirma que, em situações de tax avoidance “the taxpayer carries on activities that are not prohibited and are fully effective under private law”, “European Union – The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature- Remarks on the 3M Italia Case” in European Taxation, Volume 52, Number 9, IBFD, 2012, p. 452.

<sup>43</sup> De acordo com Ana Paula Dourado, “Whereas tax evasion corresponds to a tax crime or offense as defined by law, tax avoidance implies a difference between the legal form adopted (which is in conformity with the wording of the law) and the substance of the underlying activity or scheme (the substance is not in conformity with the spirit or purpose of the law) and implies recharacterization of the transaction or series of transactions carried out by the taxpayer.” - “Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6” in Intertax, Volume 43, Issue I, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2015, p.43.

<sup>44</sup> Servindo-nos mais uma vez dos exemplos enunciados por Joaquim Freitas da Rocha, consubstancia uma situação de evasão fiscal a “compra de uma casa para habitação [*rectius*: celebra um contrato de compra e venda de um bem imóvel e o destina a esse fim] situada num país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável (“paraíso fiscal”, em sentido impróprio), e para aí deslocaliza a sua residência com vista a não pagar impostos, ou pagar significativamente menos”. Neste caso, é utilizado um *meio lícito* (*celebração de um contrato de compra e venda válido*), mas prosseguindo um fim ilícito ou, no mínimo abusivo, que será a erosão da sua base de tributação, que potenciará a fuga aos impostos - Cfr. *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.39-40.

<sup>45</sup> Expressão utilizada por Gustavo Lopes Courinha, “Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário”, Almedina, 2009, nota de rodapé 7 p. 16.

<sup>46</sup> Para um maior desenvolvimento deste ponto cfr. CALDAS, Marta, “O conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?”, Coimbra, Almedina, 2015, p.24.

<sup>47</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.102.

Como exemplifica o autor, nas situações em que o resultado fiscal vantajoso apenas é antevisto de modo eventual ou secundário – porque o objetivo determinante seria, por exemplo, a racionalização das estruturas produtivas e distribuidoras no mercado, o afastamento de empresas concorrentes ou uma manipulação das marcas ou denominações do grupo – não estamos perante a evasão em sentido próprio - *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.102.

<sup>48</sup> *Ibidem*, p.102.

<sup>49</sup> Como explica Joaquim Freitas da Rocha, neste caso, “o legislador fiscal intervém a um nível consequencial, mexendo, não nos conceitos inseridos nas normas de incidência, mas nos efeitos das condutas desviantes, criando normas antiabuso e desconsiderando as vantagens fiscais que as partes buscam. Tal é permitido ao legislador porque o mesmo reconhece que a autonomia da vontade não é ilimitada e deve ser restringida de

Concordamos com Joaquim Freitas da Rocha, quando o autor defende que, “bem vistas as coisas, nada do que aqui se refere é propriamente novidade: do mesmo modo que, nos termos jurídico-privatísticos gerais, um negócio será nulo quando o seu fim for contrário à lei – letra ou espírito -, também aqui (Direito Fiscal) o ordenamento jurídico comina com consequências desfavoráveis os atos, negócios ou contratos levados à prática com desvio de fim, embora com duas diferenças: aqui a contrariedade à lei abrange somente o seu espírito, e a consequência desfavorável não se materializa na nulidade do ato, negócio ou contrato, mas antes na perda da vantagem fiscal”.<sup>50</sup>

- iii) *Por sua vez, verifica-se que a fraude fiscal (lato sensu), designada por tax evasion na doutrina anglo-saxónica, consubstancia um comportamento contralegem, com um elevado grau de ilicitude, merecendo por parte do Ordenamento jurídico uma reação violenta, através da criminalização da conduta*<sup>51</sup>.

Importará referir que este é um conceito amplo de fraude fiscal, que não se confunde com o conceito restrito, identificável com a infração penal típica com a mesma designação.<sup>52</sup>

À semelhança do que foi feito a propósito do planeamento e da evasão, também aqui, nos propomos a decompor os elementos definitórios da fraude fiscal em sentido amplo.

Primeiramente, a fraude fiscal reveste um conjunto de comportamentos humanos dirigidos a um determinado fim de evitação do cumprimento de obrigações em sede de imposto, sendo que tais comportamentos tanto se podem materializar em atuações como em omissões, embora em ambos os casos estejam patentes uma *específica intencionalidade* e uma *conformação inequívoca com a ideia de antijuridicidade*.<sup>53</sup>

Em segundo lugar, convém realçar que o ponto fulcral do fenómeno fraudulento se traduz no facto de os atos em causa serem intrinsecamente ilícitos, o que quer dizer que são alvo de uma

---

modo proporcional, designadamente quando a motivação das partes desvirtua a causa ou a função económico-social típica dos atos ou contratos.” – cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.96.

<sup>50</sup> *Ibidem*, p.109-110.

<sup>51</sup> Tal como exemplifica Joaquim Freitas da Rocha, quando o contribuinte “falsifica faturas ou outros documentos fiscalmente relevantes ou quando simula um ou vários negócios jurídicos com o objetivo de obter um reembolso de IVA que de outro modo não conseguiria, praticará *fraude fiscal*, denotando-se uma conduta duplamente ilícita, quanto ao meio (falsificação de documentos, simulação) e quanto ao fim (obtenção indevida de vantagem).” - Cfr. *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.40.

<sup>52</sup> Para maiores desenvolvimentos da temática da fraude fiscal em sentido restrito – identificável pelo ordenamento jurídico português como o tipo de crime que se encontra plasmado no artigo 103º do RGIT- vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.118-120.

<sup>53</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.112.

censura ou apreciação negativa, relativamente aos parâmetros do ordenamento jurídico.<sup>54</sup> Além disso, a este fator acresce o facto de o comportamento fraudulento, para o ser, necessitar de previsão legal, a qual poderá revestir a forma de crime ou contraordenação.<sup>55</sup>

### **3. O combate à evasão e fraude fiscais**

Depois de, no apartado anterior, termos procedido à caracterização, em traços largos, dos comportamentos de evitação tributária, e depois de se ter compreendido que relativamente a alguns deles se impõe a colocação de limites, facilmente se antevê que a reação por parte do Ordenamento Jurídico não vai ser a mesma.

Será conveniente começar por evidenciar um aspeto que nos parece, na ótica que aqui se adota, incontestável: no caso do planeamento fiscal, uma vez que o contribuinte está a atuar no âmbito da sua autonomia de vontade<sup>56</sup>, praticando atos válidos e lícitos, o Ordenamento pura e simplesmente não deve reagir, impedir, dificultar ou sancionar a sua consecução<sup>57</sup>, pelo que se entende que o planeamento descrito nestes termos não pode deixar de ser considerado como um verdadeiro direito dos contribuintes<sup>58</sup>. Por isso se tem entendido que o planeamento fiscal não só é lícito como não deve implicar requalificação ou qualquer outra reação por parte das entidades que aplicam a lei fiscal (administração fiscal e tribunais)<sup>59</sup>.

Pelo contrário, será possível identificar várias medidas de reação aos comportamentos evasivos ou fraudulentos, desde logo medidas ao nível interno, sendo necessário distinguir medidas ao nível do poder legislativo e medidas ao nível do poder administrativo.

No âmbito do poder legislativo, os instrumentos que são utilizados mais frequentemente, de forma a impedir, dificultar ou reprimir os comportamentos abusivos por parte dos contribuintes

---

<sup>54</sup> *Ibidem*, p.113.

<sup>55</sup> Como desenvolve Joaquim Freitas da Rocha, “ao contrário do que sucede no planeamento – onde impera o princípio da autonomia da vontade e a liberdade de atuação, desprendida de autorizações legais, e onde nem sequer podem existir sanções – e na evasão fiscais – domínio no qual a eventual sanção aplicável tem na sua base um comportamento permitido ou tolerado, que pode não estar legalmente previsto -, na fraude tem que existir (sempre!) uma previsão típica que qualifique o comportamento como ilícito e que lhe impute uma sanção adequada.” - *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.114-115.

<sup>56</sup> Salientamos que a autonomia da vontade se materializa na atuação segundo as convicções de gestão. Nessa medida, o sujeito é livre de escolher de entre todos os meios lícitos de gestão, que o Ordenamento coloca ao seu dispor, aquele que do ponto de vista fiscal se revela menos oneroso. Neste sentido, *vide* ROCHA, Joaquim Freitas da, “Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à Livre Planificação Fiscal”, p.6. Disponível em Microsoft Word - 21 - DF e AV.doc (uminho.pt) (consultado em 13.04.2022).

<sup>57</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à Livre Planificação Fiscal*, p. 11. Disponível em Microsoft Word - 21 - DF e AV.doc (uminho.pt) (consultado em 26.04.2022)

<sup>58</sup> Saldanha Sanches defende que nos casos de dedução e eventuais reembolsos do IVA, em virtude de uma renúncia à isenção, configuram um caso de planeamento fiscal como um verdadeiro ónus que a lei impõe ao sujeito passivo, na medida em que: “o não aproveitamento das possibilidades de economia fiscal que a lei lhe atribui vai deixá-lo na impossibilidade de concorrer em igualdade de circunstâncias com outros agentes económicos que aproveitem tais possibilidades”. Assim, neste caso mais do que um direito, o planeamento consubstancia-se num verdadeiro ónus do sujeito passivo. (SANCHES, Saldanha, J.L., “Os Limites do Planeamento Fiscal”, Coimbra Editora, 2006, p.369.)

<sup>59</sup> DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal-Lições*, Almedina, Coimbra, 2020, p.295

são: o alargamento dos tipos fiscais, a criação das normas antiabuso, a imposição de deveres acessórios e a punição de comportamentos<sup>60</sup>.

Ao nível administrativo, quanto às medidas de reação por parte da Administração Tributária<sup>61</sup>, é possível identificar a requalificação de atos e negócios jurídicos, bem como a possibilidade de interpretação extensiva de conceitos utilizados nas normas fiscais, a divulgação de esquemas ou operações por parte da Administração Tributária e ainda procedimentos de natureza informativa, avaliativa e liquidatória<sup>62</sup>.

Tal como já tivemos oportunidade de ressaltar na parte introdutória da presente dissertação, no alinhamento discursivo que se segue, ter-se-á em vista apenas a análise da reação ao nível da via legislativa, mais precisamente a punição de comportamentos e a imposição de deveres acessórios de natureza informativa.<sup>63</sup>

A respeito dos deveres acessórios, salientamos que tais deveres podem ser utilizados como modo de conseguir cruzamento de informações e, desta feita, diminuir as possibilidades de subtração aos deveres fiscais.

Neste contexto, pressupõe-se que os sistemas fiscais dos Ordenamentos Tributários atuais se encontrem fortemente “privatizados”,<sup>64</sup> encontrando grande parte da sua operatividade na exigência de declarações pelos sujeitos passivos, e, mais do que isso, na tendência crescente de alargamento dessa exigência a terceiros que com eles desenvolvem relações de natureza económica.<sup>65</sup>

Ora, densificando a ideia anterior, para além dos deveres específicos de comunicação e registo exigíveis a determinadas entidades públicas e privadas no quadro de diversos impostos,

---

<sup>60</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à Livre Planificação Fiscal*, p. 15. Disponível em Microsoft Word - 21 - DF e AV.doc (uminho.pt) (consultado em 26.04.2022)

<sup>61</sup> Na presente dissertação, a noção adotada de Administração Tributária corresponde a uma noção ampla, que não se reduz à visão corrente de “serviços de finanças ou “repartições de finanças”. A este respeito, o próprio legislador traça uma noção lata, englobando no seu âmbito todas as “entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos” (*vide* artigo 1.º, n.º3 da LGT) – neste sentido e para maiores desenvolvimentos, *vide* ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 8ª edição, 2021, p. 18 e seguintes.

<sup>62</sup> Além das medidas de reação da Administração tributária no combate à evasão e fraude fiscal que referimos, há ainda a mencionar outras medidas de caráter preventivo e dissuasivo, nomeadamente a publicação da lista dos contribuintes faltosos, como forma de pressionar o contribuinte para regularizar a sua situação tributária; a cooperação entre a Polícia Judiciária e a Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente ao acesso mútuo às bases de dados e tratamento da informação de natureza tributária relevante para ações de investigação criminal; a troca de informações entre a AT e a Segurança Social; a Unidade de Coordenação da Luta contra a Evasão e Fraude Fiscal e Aduaneira (UCLEFA), cujo regime normativo está previsto no Decreto-Lei n.º 476/99 de 9 de novembro. Este é um órgão consultivo e participativo, integrado no Conselho Superior de Finanças, que tem como principais objetivos a cooperação multilateral institucionalizada e o desenvolvimento de ações coordenadas de luta contra a evasão e a fraude de âmbito tributário. Cfr. em especial o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 476/99 de 9 de novembro – neste sentido vide nota de rodapé n.º 294, in “Direito fundamental ao planeamento fiscal: Medidas de reação utilizadas pela Administração tributária no combate à evasão e fraude fiscal”, dissertação de mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Braga, Escola de Direito da Universidade do Minho, 2013, disponível para consulta em Universidade do Minho: Percorrer o RepositórioUM (uminho.pt) [06/06/2023].

<sup>63</sup> De resto, apesar de o nosso estudo incidir apenas sobre a análise da reação ao nível do poder legislativo, reconhecemos que *as medidas legislativas abstratamente desenhadas não se autorrealizam, carecendo de complementação executória por meio de diversos procedimentos e atos administrativo-tributários* – assim vide, ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.205.

<sup>64</sup> Neste sentido, vide Joaquim Freitas da, *Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à Livre Planificação Fiscal*, p. 16-17. Disponível em Microsoft Word - 21 - DF e AV.doc (uminho.pt) (consultado em 26.04.2022).

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 17.

assumem especial relevância os deveres exigidos a promotores de atuações ou esquemas fiscalmente abusivos, tais como técnicos oficiais de contas, advogados e respetivas sociedades.<sup>66</sup>

Neste sentido, adquire o máximo interesse o estudo da Lei 26/2020 de 21 de julho – diploma aprovado no quadro do Ordenamento tributário português e que estatui uma série de deveres de comunicação, informação e esclarecimento aos promotores<sup>67</sup> de atuações ou esquemas fiscalmente abusivos, precisamente com o objetivo de impedir ou dificultar a criação de formas jurídicas que transbordem os quadros da licitude.

#### **4. Sistematização da Abordagem**

Em matéria de planeamento fiscal *latu sensu*, é acima de tudo ao nível da “fonte” diretiva que a temática é disciplinada pelo legislador europeu, sendo possível identificar dois tipos de abordagem – direta ou indireta, consoante a temática do planeamento fiscal constitua *o propósito determinante das normas e estas tenham subjacente uma específica intencionalidade de disciplina ou, diferentemente, seja apenas um assunto que, a propósito de outros, se decidiu legislar*.<sup>68</sup>

Para efeitos da presente dissertação, adquirirá especial relevância o primeiro tipo de abordagem, em que as matérias em questão são tratadas de modo direto, com expressos propósitos de combate à evasão e à fraude fiscais, em consequência da erosão das bases de tributação dos Estados-Membros e da quebra das receitas fiscais<sup>69</sup>.

Aliás, a sensibilidade particular que desperta a forma como se gerem e utilizam os dinheiros públicos – que as mais recentes crises demonstraram que não são infinitos ou inesgotáveis – exige medidas para proteger os interesses da União e lutar contra as infrações lesivas desses interesses.

No âmbito da reação aos comportamentos abusivos dos contribuintes e outros obrigados tributários, facilmente se contata que num ambiente de mercados globalizados, as medidas unilaterais adotadas pelos diferentes Estados podem revelar-se insuficientes. Por conseguinte, entendemos que o palco privilegiado deste combate deve ser colocado a um nível supranacional – reconhecendo-se à União Europeia um papel de destaque, no sentido de colmatar as incapacidades e insuficiências das abordagens puramente internas.

---

<sup>66</sup> Para um maior desenvolvimento deste ponto, vide Joaquim Freitas da, *Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à Livre Planificação Fiscal*, p.17. Disponível em Microsoft Word - 21 - DF e AV.doc (uminho.pt) (consultado em 26.04.2022).

<sup>67</sup> Ressaltamos que de acordo com o diploma em apreço os referidos promotores se designam por “intermediários fiscais”.

<sup>68</sup> Neste sentido, vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.78.

<sup>69</sup> Sem prejuízo da valia de outras fontes normativas, de forma a comprovar a importância da diretiva como o instrumento mais relevante no contexto do Direito da União Europeia, em termos de enfrentamento dos comportamentos evasivos, pensemos na Diretiva (UE) 2018/822, transposta pela Lei n.º 26/2020, que impõe aos Estados-Membros a adoção das medidas necessárias para que os sujeitos “intermediários” sejam obrigados a comunicar à ATA mecanismos transfronteiriços de evasão fiscal.

Neste sentido, o primeiro capítulo do nosso trabalho será dedicado a estudar toda a problemática no quadro europeu e, para o efeito, propomos a análise de alguns diplomas, que no nosso entender, são aqueles que do ponto de vista prático têm mais importância, nomeadamente:

- (i)** - a decisão do Conselho 2020/2053 de 14 de dezembro de 2020, que trata dos recursos próprios da UE. Neste âmbito, importa sublinhar que tal decisão estabelece as regras relativas à afetação dos recursos próprios à União, a fim de assegurar o financiamento do orçamento anual da União.
- (ii)** - o regulamento 2017/1939 do Conselho de 12 de outubro de 2017, que estabelece o EPPO – *European Public Prosecutor's Office* (a Procuradoria Europeia). Consideramos que o grande contributo da Procuradoria Europeia, cuja ação se encontra disciplinada no presente regulamento, prende-se com o facto de permitir o combate à criminalidade lesiva dos interesses da União.
- (iii)** - a diretiva 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho de 5 de julho de 2017, relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal. Passou a ser dado como ponto assente que a proteção dos interesses financeiros da União exigia a instauração de um processo penal por atos fraudulentos lesivos desses mesmos interesses. Destacamos nessa medida a importância da presente Diretiva, que estabelece regras mínimas para a definição de infrações e sanções penais, tendo em vista o reforço da proteção contra as infrações penais que afetam os interesses da União.
- (iv)** – a diretiva 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018 – que estabelece as regras ao abrigo das quais os Estados-Membros devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações previsivelmente relevantes para a administração tributária, consagrando diversos procedimentos tendentes a operacionalizar esse fim, como os procedimentos de troca automática, espontânea, ou a pedido e que propomos analisar nesta sede.
- (v)** – a diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010 -, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos fiscais (e equiparados), que consagra a obrigatoriedade de dar seguimento a pedidos entre instituições, serviços ou organismos administrativo-tributários de diferentes Estados-Membros, como por exemplo a notificação de atos administrativos ou judiciais e a adoção de medidas cautelares.

A análise dos diplomas enunciados *supra* permite constatar que se torna comum que a localização geográfica das atividades produtivas e criadoras esteja muito distante da dos clientes ou adquirentes dos bens e dos serviços, o que poderá influenciar as tentativas de evitação tributária por meio da exploração dos diferentes sistemas tributários envolvidos, provocando prejuízos vários, salientando-se a erosão das bases de tributação dos Estados-Membros e a quebra das receitas fiscais – receitas que, por sua vez, a União Europeia utiliza para funcionar enquanto tal. Pelo que se entende que a frustração desses créditos - que frequentemente acontece por via de comportamentos fiscalmente abusivos -, coloca em crise o Estado de Direito. Daí o surgimento do Regulamento (UE, Euratom) 2020/2092 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de dezembro de 2020 - diploma cuja análise será feita ainda no primeiro capítulo – e do qual resulta que a concretização do Estado de Direito fica diretamente dependente da resposta dos Estados-Membros a esses comportamentos fiscalmente abusivos, numa linha de atuação que passa pela investigação, pela prevenção e pelo sancionar de tais comportamentos.

Assim, o segundo capítulo da presente dissertação será dedicado à resposta do ordenamento jurídico português aos comportamentos abusivos de evitação tributária. Sem prejuízo de outros meios ou instrumentos, serão alvo da nossa atenção as reações que são encetadas pelo poder legislativo, mais precisamente a punição de comportamentos e a imposição de deveres acessórios.

Na senda da imposição de deveres acessórios, adquire particular relevância o estudo da Lei n.º 26/2020 de 21 de julho, que é precisamente o *busilis* da presente dissertação e que transpondo a Diretiva 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, estatui um conjunto de deveres de comunicação, informação e esclarecimento à Autoridade Tributária de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal.

Feito o enquadramento europeu e nacional da temática estaremos aptos a desenvolver a dimensão crítica, servindo-nos para o efeito da jurisprudência e doutrina, quer nacional quer estrangeira.

# CAPÍTULO I- ENQUADRAMENTO EUROPEU DO FENÓMENO DE EVITAÇÃO TRIBUTÁRIA

## 1. A exposição da União Europeia aos efeitos da globalização

Delimitados os conceitos essenciais à compreensão do presente estudo no apartado anterior, iremos agora debruçar-nos sobre a problemática do fenómeno da evitação tributária, no quadro da União Europeia.

O estudo que agora se inicia é essencialmente motivado pela força transformadora associada ao fenómeno da globalização, caracterizado pelo incessante desenvolvimento tecnológico e pela crescente despersonalização, trazendo consigo a alteração de aspetos estruturantes dos ordenamentos jurídicos, numa medida que importa aqui densificar.

Se se reconhece, por um lado, que os processos de globalização permitem o surgimento de um mercado mundial disciplinado por uma possível ordem supra e transnacional, que permite à escala mundial, a livre circulação de mercadorias, de pessoas, de capitais e de serviços, por outro lado, nesse contexto de globalização, compreende-se que as técnicas evasivas sejam cada vez mais complexas e sofisticadas, pelo que nos parece adequado um estudo que se debruce sobre essa ordem.

Salientamos que a globalização é um fenómeno complexo e multifacetado, que não se limita a assumir apenas contornos económicos, mas também sociais, ambientais e políticos, os quais assumem uma evidente relevância jurídica, *acompanhando o Direito aquela que é uma realidade que não conhece barreiras físicas ou que, conhecendo-as, tende promover o seu afastamento*.<sup>70</sup>

O conceito de globalização é essencialmente utilizado para significar a crescente e intensa integração e interdependência das diversas economias nacionais, eliminando barreiras ao comércio e à livre circulação de capitais, e de um modo geral, suprimindo obstáculos à livre circulação de todos os fatores de produção.<sup>71</sup>

Porém, a globalização das atividades económicas e empresariais, com a necessidade de acesso a mercados externos e longínquos, à qual acresce a complexidade objetiva e subjetiva das ligações estabelecidas, impulsiona os contribuintes e outros obrigados tributários, movidos pelo

---

<sup>70</sup> Cfr. BARBOSA, Andreia, *Direito aduaneiro multinível*, Lisboa, Petrony, 2022, p.161.

<sup>71</sup> Neste sentido, vide FROUFE, Pedro Madeira, "Globalização e Integração. Doze Pistas de Reflexão", in *50 anos do Tratado de Roma* (coord. Alessandra Silveira), Lisboa, Quid Juris, 2007, p.211, e BENTO, Vitor, *Os Estados Nacionais e a Economia Global*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 93.

desejo de poupança fiscal, a explorar as vantagens existentes em outros sistemas tributários envolvidos, criando conexões com estes. Em virtude de tal fenómeno, a procura de poupança fiscal passa a ocorrer a um nível territorialmente mais amplo ou até mesmo global.<sup>72</sup>

Assim, apesar do louvor e enaltecimento dos méritos da globalização, importa sinalizar que a crescente importância dos serviços e da digitalização são fatores que potenciam a procura de sofisticadas técnicas de poupança fiscal, tendo um impacto direto e negativo na cobrança de receitas tributárias que constituem recursos próprios da União e que fazem parte do seu orçamento. Não podemos olvidar, claro está, que a União utiliza esses recursos para funcionar enquanto tal, pelo que a frustração desses créditos origina problemas muito graves ao nível da erosão das bases de tributação e do Estado de Direito, que é colocado em crise, comprometendo desta forma a implementação do projeto europeu.<sup>73</sup>

Ora, concretizando a ideia anteriormente referida, importa salientar que a implementação e manutenção do projeto europeu acarreta custos, pelo que a diminuição injustificada da receita, devido a comportamentos abusivos por parte dos contribuintes, pode significar, por um lado, o funcionamento irregular das instituições da União e por outro pode dificultar a atribuição de prestações sociais.<sup>74</sup>

No que concerne a estas questões, dedicaremos a nossa atenção no apartado que se segue.

## **2. O impacto da evitação fiscal abusiva nos Interesses financeiros da União**

Embora bem longe de poder ser considerada como uma entidade unitária, a União Europeia apresenta, mais do que qualquer outra organização internacional marcantes características de harmonização e de cooperação e assistência mútua.<sup>75</sup>

Apresentando-se, cada vez mais, como um espaço de confluência de interesses, cuja articulação exige uma tutela adequada, assume especial importância um aspeto na matéria que nos ocupa: a tutela dos interesses financeiros que constituem o *alicerce das políticas europeias*.<sup>76</sup>

---

<sup>72</sup> Para um maior desenvolvimento desta temática vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 58-60.

<sup>73</sup> Para maiores desenvolvimentos, vide BARBOSA, Andreia Isabel Dias, *The New Conditionality Regime (Regulation (EU, Euratom) 2020/2092) – The Rule of Law as a meta-principle and the emergence of a Law of execution in tax matters*. Disponível em: WP-Series-No.-01-22-The-Rule-of-Law-as-a-meta-principle-and-the-emergence-of-a-Law-of-execution-in-tax-matters-Andreia-Barbosa.pdf (jmn-eulen.nl).

<sup>74</sup> *Ibidem*.

<sup>75</sup> Neste sentido, vide OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, *O intercâmbio de informação tributária: nova disciplina comunitária, estado atual da prática administrativa, contributos para uma maior significância deste instrumento*, Coimbra, Almedina, 2012, p.45.

<sup>76</sup> *Ibidem*, p.45.

Importa desde já ressaltar que os interesses financeiros da União Europeia são amplos, sendo vislumbrados como interesses que procuram beneficiar os Estados-Membros e a própria União como um todo, existindo uma relação direta com os recursos próprios da União, aos quais dedicaremos a nossa atenção no próximo apartado.

Neste sentido, antecipamos que a proteção dos interesses financeiros da União encontra cada vez mais centralidade e importância nas agendas políticas europeias.

A preocupação com os interesses financeiros da União foi emergindo e fez-se notar especialmente no final da década de oitenta e na década de noventa. Em 1989, no Acórdão Comissão/Grécia (caso do milho grego), diante de uma fraude que lesava interesses financeiros da União<sup>77</sup> o Tribunal de Justiça, socorrendo-se do princípio da assimilação<sup>78</sup>, defendeu o dever estadual de tutela dos interesses europeus de forma semelhante à proteção conferida aos bens jurídicos nacionais<sup>79</sup>.

A doutrina é consensual quanto ao reconhecimento de tais interesses financeiros como o fundamental “bem jurídico próprio da União”. “Afirma-se mesmo que o orçamento europeu representa o “interesse comum” *par excellence*, um interesse que é *ipsa natura* supranacional e cuja necessidade de proteção ultrapassa as fronteiras nacionais”<sup>80</sup>.

Ainda antes de proceder a maiores desenvolvimentos sobre o tema, urge dar resposta a uma primeira inquietação, no sentido de determinar o quê que se deve entender por interesses financeiros da União Europeia.

Servindo-nos da Diretiva (EU) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho de 5 de julho de 2017 relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal, a União Europeia terá os seus interesses financeiros defendidos quanto “à gestão das dotações orçamentais” e “a todas as medidas que lesem ou ameacem lesar os ativos da União e dos Estados-Membros, na medida em que essas medidas sejam relevantes para as políticas da União.”<sup>81</sup> <sup>82</sup>

---

<sup>77</sup> Acórdão de 21 de setembro de 1989, Comissão/Grécia, 68/88, EU:C:1989:339, n.º 24.

<sup>78</sup> Sobre a assimilação, cfr. RODRIGUES, Anabela Miranda, O Direito Penal Europeu Emergente, Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 90-93.

<sup>79</sup> Dever que, atualmente, decorre do disposto no artigo 325.º, n.º 2, do TFUE.

<sup>80</sup> *Ibidem* p. 54-55.

<sup>81</sup> *Vide* considerando nº1 da Diretiva em apreço.

<sup>82</sup> Além disso, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o conceito de “interesses financeiros da União”, na aceção do artigo 325.º, n.º 1, do TFUE, abrange tanto as receitas colocadas à disposição do orçamento da União como as despesas cobertas por esse orçamento – *vide* acórdão de 16 de fevereiro de 2022, Hungria/Parlamento e Conselho, C-156/21, ECLI:EU:C:2022:97, n.º 265, e o acórdão de 16 de fevereiro de 2022, Polónia/Parlamento e Conselho, C-157/21, ECLI:EU:C:2022:98, n.º 297.

Existia já uma criminalização ao nível administrativo e civil<sup>83</sup>, como se depreende da leitura do considerando nº2 da referida Diretiva. No entanto, este quadro jurídico não era suficiente para enfrentar as verdadeiras necessidades de proteção que a matéria exigia.

Foi neste pressuposto que surgiu a Diretiva 2017/1371, prevendo um âmbito mais alargado da proteção dos interesses financeiros. Aliás, com a Diretiva em apreço foi possível aumentar o nível de proteção do orçamento da UE, harmonizando as definições, as sanções e os prazos de prescrição das infrações penais lesivas dos interesses financeiros da UE.

Não obstante, importa referir é que o nível de harmonização pretendido na Diretiva, especialmente no que diz respeito às sanções máximas aplicáveis, à autoria e cumplicidade, à responsabilidade das pessoas coletivas e aos prazos de prescrição afigura-se “modesto”<sup>84</sup>.

Um outro aspeto que importa refletir, a propósito da referida Diretiva, prende-se com o facto de entendermos que o exercício transnacional da ação penal dependerá, em grande medida, da transposição nacional da Diretiva em apreço, pelo que eventuais divergências a este nível poderão assumir contornos problemáticos.

Neste sentido, tal como sublinha Margarida Santos, “revela-se mister que exista uma adequada monitorização da implementação da Diretiva e que se alcance uma efetiva harmonização, desde logo, nesta matéria de cariz substantivo, para que este modelo assim delineado não coloque em causa os desideratos pretendidos com a sua conceção”<sup>85</sup>.

Assim, caberá à prática judiciária o papel de simplificação e agilização daquilo que a Diretiva (e respetivas transposições nacionais) não conseguiu clarificar, “pondo em marcha um modelo inovador na União Europeia”.

Uma segunda inquietação prende-se com procurar compreender as razões que justificam a proteção de tais interesses financeiros.

Neste sentido, cumpre referir que as condutas evasivas e fraudulentas atualmente praticadas são, de facto, nocivas tanto pelas perdas que causam ao orçamento da União Europeia,

---

<sup>83</sup> Esta criminalização estava já presente nos documentos anteriores – Convenção relativa à proteção dos Interesses Financeiros das Comunidades Europeias de 26 de julho de 1995 e Regulamento nº 2988/95.

<sup>84</sup> Para mais desenvolvimentos, Cfr. SANTOS, Margarida, A PROCURADORIA EUROPEIA E O EXERCÍCIO TRANSNACIONAL DA AÇÃO PENAL RELATIVAMENTE AOS CRIMES QUE LESEM OS INTERESSES FINANCEIROS DA UNIÃO EUROPEIA, Almedina, JULGAR - N.º 39 – 2019, p.66. Disponível para consulta em A Procuradoria Europeia e o exercício transnacional da ação penal relativamente aos crimes que lesem os interesses financeiros da União Europeia | Julgar [28/11/2022].

<sup>85</sup> *Ibidem*, p.73.

como pelas distorções de concorrência que acarretam no contexto do Mercado Único europeu<sup>86</sup>. Não podemos ignorar que o Mercado único representa uma das maiores realizações da construção europeia, constituindo-se também como um dos seus maiores desafios, visto que representa um processo contínuo e suscetível de um permanente aperfeiçoamento.<sup>87</sup> Além disso, consideramos que o aprofundamento do Mercado único constitui um projeto comum fundamental para o qual todos os Estados-Membros devem contribuir e do qual todos poderão beneficiar. Pelo que, face aos desafios e oportunidades da globalização, tem vindo a ser reconhecida extrema importância à melhoria do funcionamento do Mercado único europeu, de forma a fazer face às novas realidades económicas.<sup>88</sup>

É, portanto, inegável que a importância dos interesses financeiros como elemento central da União é tão relevante quanto no passado, senão ainda mais.<sup>89</sup> Não podemos olvidar que a União Europeia e cada um dos seus Estados-Membros, de forma a desempenhar as funções que lhes estão constitucionalmente cometidas, designadamente as exigíveis para a realização do Estado social, necessitam de recursos financeiros suficientes. Assim, a existência do Estado e a concretização do projeto europeu implicam a mobilização de recursos financeiros, que podem ser obtidos por diversas vias. Atualmente, a via mais relevante é, sem dúvida, a fiscal, através da cobrança de impostos<sup>90</sup>.

É evidente aqui a necessidade de conceder uma tutela penal adequada aos interesses financeiros da União enquanto tais. Ou seja, tais interesses financeiros, enquanto interesses da União, diferenciam-se de idênticos interesses dos Estados *per se*. Recebem uma importância própria, têm uma identidade jurídica assumida e tipicamente europeia. O que significa que os interesses financeiros da União constituem um bem jurídico com um recorte tal que deve impor uma tutela específica<sup>91</sup>.

---

<sup>86</sup> A propósito do Mercado único europeu, manifestamos concordância com Manuel Lopes Porto, quando o autor considera que “a designação mercado único é preferível à de mercado interno, na medida em que dá melhor ideia, correta e desejável, de que não se visa um mercado fechado em relação ao exterior” – in *Teoria de Integração e Políticas Comunitárias*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2010, p.219.

Este Mercado Único poderá ser caracterizado como um espaço sem fronteiras internas, no qual é garantida a liberdade de circulação dos quatro fatores de produção próprios de um mercado (bens, pessoas, serviços e capital). Para um maior desenvolvimento da temática *vide* BARBOSA, Andreia, *Direito aduaneiro multinível*, Lisboa, Petrony, 2022.

<sup>87</sup> Neste sentido, *vide* RAINHA, Ana Teresa, *A Política do Mercado Interno Uma Visão Histórica e Prospetiva para a Europa do Século XXI - Revisão da Estratégia do Mercado Interno*, dezembro 2008, ART08/08, p.7, disponível para consulta em Microsoft Word - Art-08-Revisão da Estratégia para o Mercado Interno.doc (gpearl.gov.pt) [24/07/2023].

<sup>88</sup> *Vide* Relatório intercalar da CE, adotado a 21 de fevereiro de 2007, apresentado ao Conselho Europeu de março de 2007.

<sup>89</sup> Para mais desenvolvimentos *vide* DI TERLIZZI, Angela, *The criminal law protection of the financial interests of the Union*, disponível para consulta em 135553\_DI TERLIZZI\_ANGELA.pdf (luiss.it) [27/07/2023].

<sup>90</sup> Neste sentido, Cfr. MACHADO, M. Jonátas, COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível*, Almedina, 2018, p.9.

<sup>91</sup> Cfr. RODRIGUES, Joana Amaral, *A “luta contra a fraude” lesiva dos interesses financeiros da EU: evolução e perspetivas*, in “Os crimes de fraude e a corrupção no espaço europeu”, Coimbra Editora, 2014, 1ª edição, p.50.

Tendo já procurado responder a duas inquietações iniciais, mais concretamente, o quê que se deve entender por interesses financeiros da União e quais as razões que justificam a sua proteção, estamos em condições de analisar os preceitos do TFUE sobre a temática em apreço.

Começaremos pela análise do artigo 83.º do TFUE, que disciplina a intervenção da União no âmbito da harmonização do direito penal substantivo. Prosseguiremos com a análise do artigo 85.º, a propósito das funções da Eurojust. Será ainda alvo de análise o artigo 86.º, que prevê a criação de uma Procuradoria Europeia com a finalidade principal de “combater as infrações lesivas dos interesses financeiros da União”. Para finalizar estaremos centrados em estudar o artigo 325.º, que é precisamente a pedra angular na proteção dos interesses financeiros da União Europeia, dedicando-se às “formas de luta contra a fraude”.

#### i) Artigo 83.º do TFUE

O artigo 83.º do TFUE diz respeito à aproximação em direito penal, enumerando as áreas em que a aproximação das legislações deve ser realizada, distinguindo entre os casos de “criminalidade particularmente grave com dimensão transfronteiriça” (*vide* n.º1) e aqueles em que a aproximação seja “indispensável para assegurar a execução eficaz de uma política da União num domínio que tenha sido sujeito a medidas de harmonização” (*vide* n.º2).

Relativamente ao âmbito do primeiro tipo de aproximação previsto no n.º1, importa referir que são enunciados taxativamente os domínios de criminalidade em que é possível a aproximação (note-se, entretanto, a utilização do conceito aberto e impreciso de “criminalidade organizada”)<sup>92</sup>.

Depois, verifica-se que, o legislador fornece três critérios para definir o que é criminalidade “com dimensão transfronteiriça”: a natureza da criminalidade, as suas incidências e a especial necessidade de uma política criminal comum em relação a ela.<sup>93</sup>

Relativamente ao âmbito do segundo tipo de aproximação (n.º2), como limite à aproximação por esta via, aponta-se o requisito da “indispensabilidade” do “meio penal” para “assegurar a execução de uma política da União”. Trata-se de uma manifestação do princípio da subsidiariedade, no sentido de exigir condições mais estritas para a sua verificação em concreto.<sup>94</sup> Observa-se, portanto, que houve uma preocupação do legislador constituinte em limitar uma

---

<sup>92</sup> Cfr. RODRIGUES, Anabela Miranda, “Anotação ao artigo 83.º TFUE”, in PORTO, Manuel Lopes; ANASTÁCIO, Gonçalo (coord.), *Tratado de Lisboa anotado e comentado*, Almedina, 2012, p.436.

<sup>93</sup> Critérios referidos por Anabela Rodrigues, in “Anotação ao artigo 83.º TFUE”, in PORTO, Manuel Lopes; ANASTÁCIO, Gonçalo (coord.), *Tratado de Lisboa anotado e comentado*, Almedina, 2012, p. 436.

<sup>94</sup> Neste sentido, *vide* RODRIGUES, Anabela Miranda, “Anotação ao artigo 83.º TFUE”, in PORTO, Manuel Lopes; ANASTÁCIO, Gonçalo (coord.), *Tratado de Lisboa anotado e comentado*, Almedina, 2012, p.438.

utilização abusiva e ilegítima do direito penal europeu, ao introduzir desde logo, a exigência da indispensabilidade da intervenção penal.<sup>95</sup>

A este respeito, importará referir que a Comissão Europeia, logo em 2011, na sua Comunicação relativa ao desenvolvimento de uma política criminal europeia para assegurar a execução eficaz das políticas da União<sup>96</sup> procurou salientar o “valor acrescentado”<sup>97</sup> da harmonização do direito penal substantivo alargada a novos domínios. O que fez, no entanto, apelando a aspetos tão díspares como o aumento da confiança mútua por parte das autoridades judiciais dos Estados-Membros e da confiança dos cidadãos no exercício e salvaguarda dos seus direitos enquanto cidadãos europeus.<sup>98</sup>

Para além disso, a Comissão enunciou os princípios que devem orientar a criminalização – e que incluem a necessidade ou proporcionalidade em sentido amplo (*ultima ratio*) e o respeito pelos direitos fundamentais<sup>99</sup>, sendo que o principal objetivo da Comunicação prendeu-se com a elaboração da “lista”<sup>100</sup> de domínios de políticas da União onde o direito penal pode ser chamado a intervir.

Contudo, existe um aspeto relativo à referida Comunicação que é merecedor de crítica. Na verdade, nada se adianta sobre os critérios que conduziram à identificação destes domínios, que vão desde o dos transportes rodoviários, passando pelo da proteção de dados ou da política das pescas até ao das políticas do mercado interno, para só darmos alguns exemplos.

Da leitura do artigo 83º nº2 do TFUE é possível extrair uma outra limitação quanto ao exercício da competência penal pelo legislador europeu, que consiste em a sua intervenção se dar num domínio que já tenha sido objeto de medidas de harmonização. Contudo, em bom rigor, entendemos que este requisito de competência, em si mesmo, não coloca limites às possibilidades de utilização do direito penal para assegurar a eficácia do direito da União, atendendo ao facto de não se vislumbrar domínios onde o legislador europeu não tenha já legislado.

---

<sup>95</sup> Vide RODRIGUES, Anabela Miranda, “Direito Penal Europeu Pós-Lisboa – um Direito Penal funcionalista?”, p.17, in *OS NOVOS DESAFIOS DA COOPERAÇÃO JUDICIÁRIA E POLICIAL NA UNIÃO EUROPEIA E DA IMPLEMENTAÇÃO DA PROCURADORIA EUROPEIA*, Centro de Investigação Interdisciplinar em Direitos Humanos Escola de Direito da Universidade do Minho, 2017, disponível para consulta em Ebook\_18-de-Maio\_Os\_novos\_desafios\_da\_cooperacao\_judiciaria\_e\_policial\_na\_Uniao\_Europeia\_e\_da\_implementacao\_da\_Procuradoria\_Europeia\_comp.pdf (uminho.pt) [30/07/2023].

<sup>96</sup> Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões «Rumo a uma política da UE em matéria penal: assegurar o recurso ao direito penal para uma aplicação efetiva das políticas da UE», COM (2011) 573 final, 20 de setembro de 2011.

<sup>97</sup> Cfr. Comunicação, cit., p.1.

<sup>98</sup> Neste sentido, vide RODRIGUES, Anabela Miranda, “Direito Penal Europeu Pós-Lisboa – um Direito Penal funcionalista?”, p.17, in *OS NOVOS DESAFIOS DA COOPERAÇÃO JUDICIÁRIA E POLICIAL NA UNIÃO EUROPEIA E DA IMPLEMENTAÇÃO DA PROCURADORIA EUROPEIA*, Centro de Investigação Interdisciplinar em Direitos Humanos Escola de Direito da Universidade do Minho, 2017, disponível para consulta em Ebook\_18-de-Maio\_Os\_novos\_desafios\_da\_cooperacao\_judiciaria\_e\_policial\_na\_Uniao\_Europeia\_e\_da\_implementacao\_da\_Procuradoria\_Europeia\_comp.pdf (uminho.pt) [30/07/2023].

<sup>99</sup> Comunicação, cit., p.6 (ponto 2).

<sup>100</sup> Cfr. Comunicação, cit., p.9 (ponto 3).

Ainda a propósito deste artigo, não podemos deixar de concordar com a posição de Joana Amaral Rodrigues, no sentido em que considerando que o artigo 83º do TFUE é a norma que disciplina as condições em que podem ser adotadas medidas de harmonização do direito penal substantivo, *afigura-se, todavia, estranho que a fraude lesiva dos interesses financeiros da União – que esteve, de forma tão expressiva no centro dos debates sobre a competência penal da Comunidade (...) – não esteja especificamente elencada no artigo 83.*<sup>101</sup>

## ii) Artigo 85º do TFUE

A análise da possibilidade de intervenção da União em matéria processual penal apenas fica completa com uma alusão à Eurojust. É consabido que em muitos ordenamentos jurídicos europeus, neles se incluindo o português, a investigação criminal, apesar de feita pelos órgãos de polícia criminal, é realizada sob orientação do Ministério Público.<sup>102</sup> Isto significa que não podemos deixar de fazer referência à designada cooperação judiciária ao nível da investigação criminal, no âmbito dos Tratados constitutivos. Tal pressupõe, inevitavelmente, saber o que o Tratado de Lisboa institui sobre a Eurojust.

Nesta senda, o Tratado da União Europeia, no seu artigo 29º, considera a Eurojust uma unidade essencial para a cooperação mais estreita entre autoridades judiciárias e outras autoridades competentes dos Estados-membros<sup>103</sup>, sendo que esta unidade assume essencialmente funções de coordenação, cooperação e apoio: coordena as investigações e procedimentos de investigação penal entre autoridades nacionais; coopera com e fomenta a cooperação entre as autoridades nacionais competentes no âmbito da investigação criminal; apoia as autoridades nacionais competentes com vista à eficácia das investigações criminais e respetivos procedimentos.<sup>104</sup>

Além disso, a Eurojust caracteriza-se pela sua natureza híbrida, sendo ao mesmo tempo um órgão europeu e uma interface entre os Estados-Membros. Assim, a Eurojust atua como colégio e desta perspetiva é uma “instituição europeia”. Já nas relações com os Estados-Membros, a Eurojust tem de agir através dos respetivos membros nacionais, pelo que se apresenta como uma “rede de representantes nacionais”. O seu objetivo é, precisamente, favorecer a inserção nos sistemas nacionais e a relação com as autoridades nacionais, tendo em vista assegurar uma

<sup>101</sup> Assim, Cfr. RODRIGUES, Joana Amaral, *A “luta contra a fraude” lesiva dos interesses financeiros da EU: evolução e perspetivas*, in “Os crimes de fraude e a corrupção no espaço europeu”, Coimbra Editora, 2014, 1ª edição, p.64.

<sup>102</sup> Neste sentido, cfr. MONTE, Mário Ferreira, *O Direito Penal Europeu de “Roma” a “Lisboa” – Subsídios para a sua legitimação*, Quid Juris, 2009, p.191.

<sup>103</sup> Cfr. MONTE, Mário Ferreira, *O Direito Penal Europeu de “Roma” a “Lisboa” – Subsídios para a sua legitimação*, Quid Juris, 2009, p.191.

<sup>104</sup> *Ibidem*, p. 192.

melhor operacionalidade em todos os Estados-membros. Atendendo à sua natureza, a função da Eurojust é essencialmente a de “mediador” ou “facilitador” de serviços.<sup>105</sup>

Embora o TUE aponte como área de atuação da Eurojust a que envolve “formas graves de criminalidade transfronteiriça, especialmente quando se trate de criminalidade organizada”, a verdade é que o seu domínio de intervenção abrange todas as formas de criminalidade grave e organizada<sup>106</sup> e aquelas em que a Europol pode intervir, de acordo com o artigo 2º da Convenção de 26 de julho de 1995, do Protocolo aditado a esta, de 30 de novembro de 2000, e da Decisão do Conselho de 6 de dezembro de 2001. Pelo que podemos aferir que se trata de um órgão habilitado a tornar a investigação criminal, em certas áreas, mais eficaz, quando envolve mais que um Estado.<sup>107</sup>

A propósito da composição, a unidade em apreço é composta por membros nacionais, organizados em gabinetes nacionais, que devem ser procuradores, juizes ou oficiais de polícia com prerrogativas equivalentes; um colégio, constituído pelos membros nacionais e presidido por um dos seus membros, eleito pelo colégio por maioria qualificada (sendo o mandato de três anos, renovável uma vez), tendo a escolha de ser aprovada pelo Conselho; por um diretor administrativo, que assiste o presidente e dirige o secretariado<sup>108</sup>.

Por fim, urge salientar que, no Tratado de Lisboa, o artigo 85º do TFUE prevê a existência da Eurojust e das suas principais características, não se distanciando muito do TUE, apresentando, contudo, algumas inovações, que importa aqui densificar.<sup>109</sup>

Nesta ordem de ideias, entendemos que o artigo 85º, nº1, explicita de um modo mais claro e decidido as funções da Eurojust, pelo que as suas funções vão além da coordenação, cooperação e apoio. Nos termos do Tratado, a Eurojust tem a competência para abrir investigações

---

<sup>105</sup> Vide RODRIGUES, Anabela Miranda, “Anotação ao artigo 85.º TFUE”, in PORTO, Manuel Lopes; ANASTÁCIO, Gonçalo (coord.), *Tratado de Lisboa anotado e comentado*, Almedina, 2012, p. 443.

Há, pois, quem diga tratar-se a Eurojust de um “prestador de serviços”, ao mesmo tempo que tem “um papel de mediador e facilitador da cooperação”, o que se materializa, “por um lado, em funções de apoio e de, por outro, na faculdade de fazer pedidos às autoridades nacionais” – cfr. MONTE, Mário Ferreira, *O Direito Penal Europeu de “Roma” a “Lisboa” – Subsídios para a sua legitimação*, Quid Juris, 2009, p.192, nota de rodapé nº 78.

<sup>106</sup> Especialmente aqui se incluem o branqueamento de capitais e produtos do crime, a criminalidade informática, a criminalidade contra o ambiente, a fraude e a corrupção, bem como quaisquer infrações lesivas dos interesses financeiros da Comunidade Europeia, e outras infrações cometidas conjuntamente com as anteriores, à exceção das subjacentes ao branqueamento de capitais – vide MONTE, Mário Ferreira, *O Direito Penal Europeu de “Roma” a “Lisboa” – Subsídios para a sua legitimação*, Quid Juris, 2009, p.192, nota de rodapé nº 79.

<sup>107</sup> Cfr. MONTE, Mário Ferreira, *O Direito Penal Europeu de “Roma” a “Lisboa” – Subsídios para a sua legitimação*, Quid Juris, 2009, p.192.

<sup>108</sup> Vide RODRIGUES, Anabela Miranda, “Anotação ao artigo 86.º TFUE”, in PORTO, Manuel Lopes; ANASTÁCIO, Gonçalo (coord.), *Tratado de Lisboa anotado e comentado*, Almedina, 2012, p. p.443.

<sup>109</sup> Existe sobretudo um esforço de clarificar as suas competências.

Destacam-se algumas posições que defendem que tais competências não estavam claras. Veja-se por exemplo, GOUDAPPEL, Flora, “Third pillar co-operation”, in Jaap Zwaan/Flora Goudappel, *Freedom, Security and Justice in the European Union. Implementation of the Hague Programme*, Haia, 2006, p.201, no sentido em que: “o futuro do papel da Eurojust permanece pouco claro neste momento”.

criminais e propor a instauração de ações penais conduzidas pelas autoridades nacionais competentes, sobretudo no domínio dos interesses financeiros da União.<sup>110</sup>

Contudo, as funções expressas no Tratado não esgotam o rol de funções que a Eurojust pode vir a ter. Pelo contrário - o TFUE formula aqui algumas das funções que a Eurojust pode ter, mas não impede que possa vir a ter outras, uma vez que o artigo 85º prevê, isso sim, que o Parlamento e o Conselho “por meio de regulamentos adotados de acordo com o processo legislativo ordinário”, possam determinar “o funcionamento, o domínio de ação e as funções da Eurojust”.<sup>111</sup> Perante tal constatação, somos levados a crer que a Eurojust pode vir a ser um órgão com uma importância capital na cooperação entre Estados ao nível da investigação criminal, com um limite que nos parece, em todo o caso, intransponível: apenas “em matéria de criminalidade grave”.<sup>112</sup>

### iii) Artigo 86º TFUE

O TFUE reserva mais um artigo à cooperação judiciária em matéria penal - o artigo 86.º - que é precisamente a base jurídica que serviu de suporte à criação da Procuradoria Europeia.<sup>113</sup>

Importará referir que a ideia de criação de uma Procuradoria Europeia tem origem na necessidade de instituir um sistema adequado de proteção dos interesses financeiros da União Europeia<sup>114</sup>.

---

<sup>110</sup> Cfr. MONTE, Mário Ferreira, *O Direito Penal Europeu de “Roma” a “Lisboa” – Subsídios para a sua legitimação*, Quid Juris, 2009, p.193.

<sup>111</sup> *Ibidem*, p.193.

<sup>112</sup> Não obstante, há quem defenda uma posição contrária. A título meramente exemplificativo, Hugo Brady, entende que o objetivo da cooperação da UE contra o crime organizado não pode centralizar-se no reforço da cooperação entre órgãos como a Europol e Eurojust. Entende que deve existir uma mistura de canais formais e informais que garantirão melhores resultados – in *The EU and the Fight Against Organised Crime*, London, s/d, p.39.

<sup>113</sup> Entendemos que é no campo processual que se tem registado uma maior determinação da União em conceder uma tutela específica aos interesses financeiros da União Europeia,<sup>113</sup> sendo esta determinação expressamente assumida pelo Tratado de Lisboa, ao prever, precisamente para a proteção dos interesses financeiros, a existência de uma Procuradoria Europeia, que passa a ter poderes tão significativos como os de processar e levar a julgamento, e não só o de investigar.

<sup>114</sup> Sublinhamos que a necessidade de instituir esta entidade surgiu na sequência de se salvaguardem os interesses financeiros da União Europeia, uma vez que se considerava não estarem suficientemente protegidos, traduzindo-se, a fraude transnacional em matéria de IVA, numa perda de recursos próprios da UE – A este propósito *vide* Conclusões tecidas no âmbito do parecer sobre a Proposta de Lei nº 192/XIII/4ª (GOV) da Comissão de Assuntos Constitucionais, Direitos, Liberdades e Garantias, de 2/05/2019, p. 5. Disponível para consulta em doc.pdf (parlamento.pt) [26/11/2022].

Assim, o artigo 86.º do TFUE abarcou, de certa forma, os dois domínios de criminalidade, sintetizando os dois entendimentos existentes acerca da “mais-valia” da Procuradoria Europeia<sup>115</sup>, acolhendo-se uma visão mais ampla da Procuradoria Europeia<sup>116</sup>.

De forma a comprovar a adoção da visão mais ampla da Procuradoria Europeia está o facto de os Estados-Membros se terem oposto, no âmbito da localização sistemática da Procuradoria no Tratado de Lisboa, à sua inserção no capítulo atinente ao orçamento da União Europeia, pelo que a Procuradoria foi perspectivada como um “órgão europeu” promotor do espaço de liberdade, segurança e justiça<sup>117</sup>.

Ora, em julho de 2013, a Comissão Europeia apresentou uma proposta de regulamento relativa à criação da Procuradoria Europeia<sup>118</sup>.

Comparando a versão inicial apresentada pela Comissão Europeia com o texto do Regulamento (UE) 2017/1939 - o Regulamento que institui a Procuradoria Europeia<sup>119</sup> - regista-se uma limitação da ambição de integração, na medida em que se assistiu a uma mudança da própria estrutura da Procuradoria Europeia e a uma redução dos instrumentos e medidas de investigação constantes da proposta inicial, que nos fazem questionar a eficácia da Procuradoria Europeia no exercício da ação penal relativamente aos crimes que lesem os interesses financeiros da UE<sup>120</sup>.

Independentemente de tais inquietações, após um longo debate, em que não se verificou a necessária unanimidade, em 31 de outubro de 2017, foi publicado o Regulamento (UE) 2017/1939 do Conselho, de 12 de outubro de 2017, que dá execução a uma cooperação

---

<sup>115</sup> Com efeito, enquanto, v.g., uns Estados-Membros pretendiam apenas reforçar os mecanismos de prossecução quanto às ofensas contra os interesses financeiros da União Europeia, vendo a Procuradoria Europeia como “um serviço especializado” com um âmbito de atuação restrito apenas às ofensas que afetem, grosso modo, o orçamento da União Europeia, outros entendiam que se deveria ir mais além, vendo a Procuradoria Europeia num contexto mais amplo, no âmbito da construção de um espaço de liberdade, segurança e justiça, importante para combater a criminalidade grave transfronteiriça ou organizada. (Cfr. SANTOS, Margarida, A PROCURADORIA EUROPEIA E O EXERCÍCIO TRANSNACIONAL DA AÇÃO PENAL RELATIVAMENTE AOS CRIMES QUE LESEM OS INTERESSES FINANCEIROS DA UNIÃO EUROPEIA, Almedina, JULGAR - N.º 39 – 2019, nota de rodapé nº 3. p.58. Disponível para consulta em A Procuradoria Europeia e o exercício transnacional da ação penal relativamente aos crimes que lesem os interesses financeiros da União Europeia | Julgar [28/11/2022].

<sup>116</sup> Assim, Cfr. SANTOS, Margarida, A PROCURADORIA EUROPEIA E O EXERCÍCIO TRANSNACIONAL DA AÇÃO PENAL RELATIVAMENTE AOS CRIMES QUE LESEM OS INTERESSES FINANCEIROS DA UNIÃO EUROPEIA, Almedina, JULGAR - N.º 39 – 2019, p.58. Disponível para consulta em A Procuradoria Europeia e o exercício transnacional da ação penal relativamente aos crimes que lesem os interesses financeiros da União Europeia | Julgar [28/11/2022].

<sup>117</sup> *Ibidem*, p.58.

<sup>118</sup> Vide Proposta de Regulamento do Conselho que institui a Procuradoria Europeia — COM(2013) 534 final.

<sup>119</sup> Cfr. Regulamento (UE) nº 2017/1939, do Conselho, de 12 de outubro de 2017 - sendo diretamente aplicável a Portugal, enquanto Estado-Membro participante nessa cooperação reforçada.

<sup>120</sup> Cfr. SANTOS, Margarida, “Conclusões: A Procuradoria Europeia e a futura arquitetura para a justiça criminal na UE — questões emergentes”, in SANTOS, Margarida, MONTE, Mário Ferreira e MONTEIRO, Fernando Conde (coord.). *Os novos desafios da cooperação judiciária e policial na União Europeia e da implementação da Procuradoria Europeia*, Braga, Centro de Investigação Interdisciplinar em Direitos Humanos/Escola de Direito da Universidade do Minho, 2017, disponível para consulta em “[http://www.jusgov.uminho.pt/publicacoes/os\\_novos\\_desafios\\_cooperacao\\_jud\\_e\\_policial\\_ue\\_implementacao\\_da\\_pe/](http://www.jusgov.uminho.pt/publicacoes/os_novos_desafios_cooperacao_jud_e_policial_ue_implementacao_da_pe/)”, p. 220.

reforçada para a instituição da Procuradoria Europeia, tendo entrado em vigor em 20 de novembro de 2017.<sup>121</sup>

Sobre o Regulamento em apreço, importa denotar que é fixado o estatuto da Procuradoria Europeia, bem como as funções, condições de funcionamento, regras de procedimento, regras sobre o controlo jurisdicional da sua atividade processual e ainda as relações com os Estados - Membros não participantes na Procuradoria Europeia e com os Estados terceiros.<sup>122</sup>

Além do mais, o referido Regulamento estabelece um modelo inovador para o exercício transnacional da ação penal por parte da Procuradoria Europeia, em que sobressai a partilha de competências<sup>123</sup> entre a Procuradoria Europeia e as autoridades nacionais no exercício da ação penal dos crimes que lesem os interesses financeiros da União Europeia<sup>124</sup>.

Tendo em conta tudo aquilo que foi referido até ao momento, perspetivamos a Procuradoria Europeia como um *plus* na construção de um efetivo espaço de liberdade, segurança e justiça.<sup>125</sup>

Entendemos que a criação da Procuradoria é um salto qualitativo, demarcando-se dos organismos anteriormente criados por se tratar do primeiro organismo da União Europeia com

---

<sup>121</sup> Entendemos que a União Europeia deu um verdadeiro passo em frente, iniciando uma nova fase no Direito Penal da União Europeia, através da publicação do Regulamento em apreço, passando desta forma a abarcar o que há mais de vinte anos vinha sendo idealizado: a existência de um exercício transnacional da ação penal através da criação de uma Procuradoria Europeia.

<sup>122</sup> Para um maior desenvolvimento deste ponto, *vide* SANTOS, Margarida, A PROCURADORIA EUROPEIA E O EXERCÍCIO TRANSNACIONAL DA AÇÃO PENAL RELATIVAMENTE AOS CRIMES QUE LESEM OS INTERESSES FINANCEIROS DA UNIÃO EUROPEIA, Almedina, JULGAR - N.º 39 – 2019, p.62, disponível para consulta em A Procuradoria Europeia e o exercício transnacional da ação penal relativamente aos crimes que lesem os interesses financeiros da União Europeia | Julgar [28/11/2022].

<sup>123</sup> De modo a comprovar esta partilha de competências entre a Procuradoria e as autoridades nacionais refira-se o dever, nos termos do n.º 1 do artigo 24.º do Regulamento, das autoridades dos Estados -Membros competentes comunicarem à Procuradoria Europeia qualquer conduta criminosa que caiba na sua competência, em conformidade com o artigo 22.º e o artigo 25.º, n. os 2 e 3, do Regulamento. Para além disso, caso a Procuradoria decida exercer o seu direito de avocação, as autoridades nacionais competentes devem entregar o processo à Procuradoria, colocando termo à investigação por elas iniciada. Não obstante, as autoridades nacionais têm que tomar todas as medidas urgentes necessárias para garantir a eficácia da investigação e ação penal – Para um maior desenvolvimento deste ponto, *vide* CLAES, Ana Laura; FRANSSEN, Vanessa, *When EPPO meets customs: A clash of enforcement strategies and procedural safeguards?* in Jean Monnet Network on EU Law Enforcement Working Paper Series No. 09/22, Disponível para consulta em WP-Series-No.-09-22-When-EPPO-meets-customs-A-clash-of-enforcement-strategies-and-procedural-safeguards-Claes-Franssen.pdf (jmn-eulen.nl)

<sup>124</sup> Neste sentido, Cfr. Parecer sobre a Proposta de Lei n.º 192/XIII/4.ª (GOV) da Comissão de Assuntos Constitucionais, Direitos, Liberdades e Garantias, de 2/05/2019, p. 11. Disponível para consulta em doc.pdf (parlamento.pt) [26/11/2022].

<sup>125</sup> A defender a posição de que a *promoção de um espaço de liberdade, segurança e justiça vai muito além do que estabelecer um modelo de uma “Procuradoria Financeira” assente apenas na proteção dos interesses financeiros da União* veja-se *vide* SANTOS Margarida, “A implementação da Procuradoria Europeia – a emergência de um modelo de intervenção penal entre a cooperação e a integração penal? Rev. Bras. de Direito Processual Penal, Porto Alegre, vol. 5, n. 2, mai.-ago. 2019, p.1028, disponível para consulta em Vista do A implementação da Procuradoria Europeia – a emergência de um modelo de intervenção penal entre a cooperação e a integração penal? (emnuvens.com.br) [13/08/2023].

Contudo, entendemos que ainda se afigura prematuro o alargamento do objeto material da atuação da Procuradoria Europeia para além dos crimes que lesem os interesses financeiros da União Europeia, atendendo por exemplo à ainda insuficiente reflexão acerca da natureza dos interesses que podem ser incluídos na definição do n.º 4 do artigo 86.º do TFUE (“criminalidade grave com dimensão transfronteiriça”) – no mesmo sentido *vide* VILARINHO, Catarina, “A PROCURADORIA EUROPEIA: EFEITO TROMPE L’OEIL?” in *Procuradoria Europeia e Criminalidade Económico-Financeira La Fiscalía Europea ante la Delincuencia Económica y Financiera*, Coimbra, FDUC, 2023, p.357, disponível para consulta em ebook\_PE compressed.pdf (penal.org) [15/08/2023].

poderes para adotar decisões que afetam diretamente os particulares num domínio tão sensível como o direito penal<sup>126</sup>, contribuindo igualmente para a cooperação<sup>127</sup> e harmonização.<sup>128</sup>

#### iv) Artigo 325º do TFUE

O artigo 325.º TFUE configura-se como central na proteção dos interesses financeiros da União Europeia.

Nestes termos, a União e os Estados-membros são chamados a combater as fraudes lesivas dos interesses financeiros da União, por meio de medidas que tenham um efeito dissuasor e proporcionem uma proteção efetiva nos Estados-membros, bem como nas instituições, órgãos e organismos da União (*vide* artigo 325º, nº1). Tal conjugação de esforços é assim reconhecida como indispensável.

Por um lado, os Estados-Membros são obrigados a tomar medidas para combater as fraudes (*vide* artigo 325º, nº2) e são instados a organizar, em conjunto com a Comissão Europeia, uma colaboração estreita e regular entre as autoridades competentes (*vide* artigo 325º, nº3). Por outro lado, o Parlamento Europeu e o Conselho adotarão as medidas necessárias para proporcionar a referida proteção efetiva (*vide* artigo 325º, nº4).

Uma questão de relevo que importa aqui densificar é a de saber se a competência do legislador europeu para criar direito penal europeu se alarga, de forma a não ficar sujeita aos limites a que fizemos referência a propósito da análise do artigo 83º nº2 do TFUE.<sup>129</sup>

A questão está relacionada com a utilização do artigo 325º do TFUE, como norma de atribuição de competência ao legislador europeu para criar direito penal no domínio das fraudes lesivas dos interesses financeiros da União.

---

<sup>126</sup> Importa aqui salientar que o direito penal nacional funcionará, em grande medida, como último reduto da soberania nacional, ou seja, o direito penal afirma-se como uma das marcas mais profundas da soberania dos Estados. Como denota Mário Ferreira Monte, existirá *sempre um núcleo essencial jurídico-penal próprio de cada Estado, tendo em conta as especificidades culturais, históricas dos mesmos*. – in *O Direito Penal Europeu de “Roma” a “Lisboa” – Subsídios para a sua legitimação*, Quid Juris, 2009, p.29-30.

<sup>127</sup> Nos termos do artigo 82º, número 1 do Tratado de Funcionamento da União Europeia, verifica-se que a aproximação das legislações no âmbito penal é uma das finalidades da cooperação judiciária em matéria penal na União Europeia. Para o efeito, o Parlamento e o Conselho, podem através de diretivas, estabelecer regras mínimas, respeitando, contudo, as tradições e os sistemas jurídicos de cada Estado-Membro.

<sup>128</sup> Entendemos a harmonização adquire um papel central, por um lado, ao permitir aos Estados-Membros um combate mais eficaz às modalidades mais graves de criminalidade e, por outro, ao garantir o exercício da “função de escudo” do direito penal, assegurando aos indivíduos que se encontram no território da União a tranquilidade de que os seus direitos fundamentais e garantias processuais não serão desprotegidos. A propósito da importância da harmonização, *vide* RODRIGUES, Anabela, “O mandado de detenção europeu – na via da construção de um sistema penal europeu: um passo ou um salto?”, in *RPCC*, Ano 13, nº1, janeiro-março 2003, p.45, onde a autora afirma: “É por isso que a harmonização é tão importante: é ela que verdadeiramente pode contribuir para a definição progressiva de uma política criminal europeia”.

<sup>129</sup> A propósito da questão suscitada, cfr. RODRIGUES, Anabela Miranda, “Direito Penal Europeu Pós-Lisboa – um Direito Penal funcionalista?”, p.21, in *OS NOVOS DESAFIOS DA COOPERAÇÃO JUDICIÁRIA E POLICIAL NA UNIÃO EUROPEIA E DA IMPLEMENTAÇÃO DA PROCURADORIA EUROPEIA*, Centro de Investigação Interdisciplinar em Direitos Humanos Escola de Direito da Universidade do Minho, 2017, disponível para consulta em Ebook\_18-de-Maio\_Os\_novos\_desafios\_da\_cooperacao\_judiciaria\_e\_policial\_na\_Uniao\_Europeia\_e\_da\_implementacao\_da\_Procuradoria\_Europeia\_comp.pdf (uminho.pt) [30/07/2023].

Concordamos com a posição defendida por Anabela Rodrigues, quando a autora afirma que *normas de direito primário, situadas fora do âmbito do espaço de liberdade, de segurança e de justiça, como é o caso da norma prevista no artigo 325º, TFUE, quando se relacionam com o direito penal, podem ter efeitos sobre os direitos penais nacionais, compensando alguns limites à competência penal da União de acordo como o artigo 83º TFUE.*<sup>130</sup>

Ora, o que se verifica é que, com base no artigo 325º do TFUE, o legislador penal europeu fica isento de fundar no seu caráter “indispensável” a intervenção penal a que procede em nome da eficácia do direito da União, e não fica limitado pelo facto de o domínio em que intervém ter sido objeto de medidas de harmonização. Como tivemos oportunidade de referir aquando da análise do artigo 83º do TFUE, estas eram precisamente duas limitações que eram impostas ao legislador europeu e que aqui, no artigo 325º não têm lugar.

Na verdade, é neste sentido que aponta a célebre decisão *Taricco*<sup>131</sup>. Assim, no contexto do princípio da assimilação<sup>132</sup>, sublinha “que a obrigação dos Estados-Membros de combater as atividades ilícitas lesivas dos interesses financeiros da União através de medidas dissuasoras e efetivas, bem como a sua obrigação de adotar as mesmas medidas que adotarem para combater as fraudes lesivas dos seus próprios interesses financeiros, são obrigações impostas (...) pelo direito primário da União, a saber, o artigo 325º, n.º 1 e 2, TFUE”, que impõe aos Estados-Membros “uma obrigação de resultado precisa, que não está subordinada a nenhuma condição relativa à regra que enunciam (...)”<sup>133</sup>

É inegável que, para “garantir a plena eficácia do direito da União”<sup>134</sup> e nos exatos termos em que o formula o Acórdão, “as disposições do artigo 325º, n.º 1 e 2, TFUE, têm assim o efeito de, por força do princípio do primado do direito da União, nas suas relações com o direito interno dos Estados-Membros, tornar inaplicável de pleno direito, pelo próprio facto da sua entrada em vigor, qualquer disposição contrária da legislação nacional existente (...)”<sup>135</sup>. Nestes termos, normas de direito primário da União, como é o caso do artigo 325º do TFUE, em nome da

---

<sup>130</sup> *Ibidem*.

<sup>131</sup> Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção), contra *Taricco* e outros, de 8 de setembro de 2015 (Processo C-105/14).

<sup>132</sup> A propósito do princípio da assimilação, Paulo de Sousa Mendes, refere que o artigo 325º do TFUE não impõe qualquer obrigação ao Estado-Membro de criar infrações penais para tutela dos interesses financeiros da União, mas prevê o princípio da assimilação, de acordo com o qual os Estados-Membros são obrigados, nos termos do n.º 2, do art.º 325.º, do TFUE, a “tomar medidas análogas às que tomarem para combater as fraudes lesivas dos seus próprios interesses financeiros” – cfr. MENDES, Paulo de Sousa, *Comentário ao art.º 325º*, in: PORTO, Manuel Lopes, ANASTÁCIO, Gonçalo (coord.), *Tratado de Lisboa Anotado e Comentado*, Coimbra: Almedina, 2012, p. 1146.

<sup>133</sup> Cfr. § 50 e § 51 do referido Acórdão.

<sup>134</sup> Cf. § 49 do Acórdão.

<sup>135</sup> Cfr. §52

execução eficaz do direito da União, podem vir a ter uma influência muito relevante sobre os direitos penais nacionais.<sup>136</sup>

### 3. Recursos próprios da União Europeia

Da leitura do artigo 311º do TFUE é possível extrair que a União se dota “dos meios necessários para atingir os seus objetivos e realizar com êxito as suas políticas”, sendo o [seu] “orçamento integralmente financiado por recursos próprios, sem prejuízo de outras receitas”.

Assim, neste apartado, propomos a análise dos recursos próprios da União.

Importa desde já referir que a questão dos recursos próprios é politicamente muito importante: a origem dos recursos determina a relação entre os cidadãos, os Estados-Membros e as instituições europeias, implicando ao mesmo tempo a questão da autonomia financeira da União Europeia.

Entre 1958 e 1970, o orçamento da União foi exclusivamente financiado por contribuições dos Estados-Membros. Em 1970, o Conselho Europeu introduziu, pela primeira vez, um sistema de recursos próprios para o orçamento geral da União Europeia, que entrou em vigor em 1971. Um dos objetivos consistia em reforçar a independência financeira da União em relação às transferências dos Estados-Membros. Os primeiros recursos próprios foram os direitos aduaneiros e os direitos agrícolas, que passaram a ser conhecidos por "recursos próprios tradicionais" (RPT)<sup>137</sup>.

Em 1999, o Conselho Europeu convidou a Comissão a preparar uma nova decisão em matéria de recursos próprios que permitisse à União dispor de recursos adequados para o período 2000-2006, no respeito de uma disciplina orçamental rigorosa. O novo sistema deveria ser "equitativo, transparente, economicamente rentável e simples" e basear-se em critérios que melhor exprimam a capacidade contributiva dos Estados-Membros para o financiamento da União<sup>138</sup>.

---

<sup>136</sup> Conclusão tecida por Anabela Miranda Rodrigues, in “Direito Penal Europeu Pós-Lisboa – um Direito Penal funcionalista?”, p.24, in *OS NOVOS DESAFIOS DA COOPERAÇÃO JUDICIÁRIA E POLICIAL NA UNIÃO EUROPEIA E DA IMPLEMENTAÇÃO DA PROCURADORIA EUROPEIA*, Centro de Investigação Interdisciplinar em Direitos Humanos Escola de Direito da Universidade do Minho, 2017, disponível para consulta em Ebook\_18-de-Maio\_Os\_novos\_desafios\_da\_cooperacao\_judiciaria\_e\_policial\_na\_Uniao\_Europeia\_e\_da\_implementacao\_da\_Procuradoria\_Europeia\_comp.pdf (uminho.pt) [30/07/2023].

<sup>137</sup> Vide, Parlamento Europeu, *PROJECTO DE RESOLUÇÃO LEGISLATIVA DO PARLAMENTO EUROPEU sobre a proposta de decisão do Conselho relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias* (COM(2006)0099 – C6-0132/2006 – 2006/0039(CNS)), disponível para consulta em Relatório sobre a proposta de decisão do Conselho relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias | A6-0223/2006 | Parlamento Europeu (europa.eu) [12/12/2022].

<sup>138</sup> *Ibidem*.

Todas as derrogações que foram aditadas ao longo dos anos pelos diversos Conselhos Europeus constituem meras "reparações de emergência" para que, pelo menos, o sistema continue a funcionar, sistema esse que se tornou cada vez mais complexo ao longo do tempo.

O sistema atual assenta na Decisão (UE, Euratom) 2020/2053 do Conselho de 14 de dezembro de 2020<sup>139</sup>, à qual pretendemos dedicar a nossa atenção no presente apartado<sup>140</sup>.

A este respeito, importa salientar que a União Europeia necessita de se dotar dos meios que lhe permitam funcionar como tal, bem como concretizar os seus objetivos e realizar com êxito as suas políticas, sendo que os recursos próprios da União Europeia constituem as principais fontes de receitas do orçamento da União.

Ora, densificando a ideia anterior, as principais fontes de receitas do orçamento da UE são os direitos aduaneiros, as contribuições baseadas no imposto sobre o valor acrescentado (IVA) cobrado pelos Estados-Membros e as contribuições diretas dos países da UE, também conhecidas como contribuições baseadas no rendimento nacional bruto (RNB). Desde 1 de janeiro de 2021, a contribuição baseada nos resíduos de embalagens de plástico não reciclados constitui uma nova fonte de receitas para o orçamento da UE.

Nos termos do orçamento aprovado para 2024, as receitas orçamentais atingem uma quantia total de 142 630 300 039 €. <sup>141</sup>

A taxa uniforme de mobilização dos recursos próprios baseados no IVA é fixada em 0,30 % e a dos recursos próprios baseados no RNB em 0,4579 %. <sup>142</sup>

A este respeito, importará dedicar a nossa atenção às especificidades das principais fontes fiscais de receitas do orçamento da União. Assim:

#### i) Direitos aduaneiros

Os direitos aduaneiros são designados como recursos próprios tradicionais (RPT), uma vez que sempre existiram como fonte direta de receitas para o orçamento da UE, ao contrário do imposto sobre o valor acrescentado e das contribuições nacionais, que são postos à disposição do orçamento da UE pelos Estados-Membros.

---

<sup>139</sup> A decisão, nos termos do artigo 288º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, é um ato jurídico da União, obrigatório em todos os seus elementos. A atual Decisão sobre recursos próprios foi ratificada pela Assembleia da República através da Resolução n.º 37-A/2021, de 2/2.

<sup>140</sup> Por força do disposto no artigo 311º, terceiro parágrafo, do TFUE, o Conselho deliberando de acordo com um processo legislativo especial, por unanimidade e após consulta ao Parlamento Europeu, adota uma decisão que estabelece as disposições aplicáveis ao sistema de recursos próprios da União.

<sup>141</sup> Disponível para consulta em L\_202400207PT.000101.fmx.xml (europa.eu).

<sup>142</sup> *Ibidem*.

Além do mais, os direitos aduaneiros são cobrados pelos Estados-Membros, em concreto pelas Autoridades Aduaneiras<sup>143</sup>, a favor da União Europeia.

De acordo com a Decisão 2020/2053, do Conselho, de 14 de dezembro, e nos termos do artigo 311º do TFUE, os direitos aduaneiros são recursos próprios da União, não obstante a concretização da liquidação e da cobrança serem da competência das administrações de cada um dos Estados-Membros. Caberá assim aos Estados-Membros a responsabilidade de ter infraestruturas de controlo adequadas para garantir que as suas administrações, especialmente as suas Autoridades Aduaneiras, desempenham as suas funções de forma apropriada<sup>144</sup>.

De acordo com o artigo 2º, n.º 1, alínea a) da aludida Decisão, os direitos aduaneiros constituem, de facto, um recurso próprio da União, mas os Estados -Membros deverão reter, a título de despesas de cobrança, 25 % dos montantes dos direitos aduaneiros arrecadados<sup>145</sup>.

Esta regra não só permite compensar os Estados-Membros pelos custos administrativos que tiveram que suportar com o procedimento inerente à cobrança dos direitos aduaneiros, como serve também de incentivo para garantir uma cobrança diligente dos montantes devidos<sup>146</sup>.

Por outro lado, os direitos aduaneiros para além do seu inegável peso na arrecadação de receita, assumem relevantes finalidades extrafiscais.<sup>147</sup> Neste sentido, a cobrança dos direitos aduaneiros permite, a título de exemplo, proteger indústrias nacionais face à concorrência dos produtos importados<sup>148</sup>.

Com efeito, os recursos próprios tradicionais (principalmente direitos aduaneiros) representam 17,26 % do financiamento do orçamento de 2024.<sup>149</sup>

---

<sup>143</sup> As Autoridades Aduaneiras correspondem às administrações aduaneiras dos Estados-Membros responsáveis pela aplicação da legislação aduaneira, bem como qualquer outra autoridade, por força da legislação nacional, tenha competência para aplicar determinada legislação aduaneira. Neste sentido, *vide* art. 5.º, n.º 1, do Código Aduaneiro da União (CAU) – Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de Outubro de 2013].

<sup>144</sup> *Vide*, Comissão Europeia, *Direitos Aduaneiros*, disponível para consulta em [Direitos aduaneiros \(europa.eu\)](https://europa.eu/europa/pt/direitos-aduaneiros) [8/12/2022].

<sup>145</sup> *Vide* SILVA, Hugo Flores da, “Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.239. No mesmo sentido, *vide* LOPES, Cidália, “Quanto custa pagar impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento”, Coimbra, Almedina, 2008, p.25 e seguintes.

<sup>146</sup> *Cfr.* Comissão Europeia, *Direitos Aduaneiros*, disponível para consulta em [Direitos aduaneiros \(europa.eu\)](https://europa.eu/europa/pt/direitos-aduaneiros) [8/12/2022].

<sup>147</sup> Quando um imposto prossegue um fim adicional ao da arrecadação de receita, entende-se que prossegue um objetivo extrafiscal. Neste sentido, os direitos aduaneiros assumem propósitos que não se reconduzem apenas a objetivos de caráter fiscal (de arrecadação de receita). Os direitos aduaneiros prosseguem várias finalidades, nomeadamente a concretização de compromissos de Direito Internacional Público, a proteção de indústrias nacionais, entre outros fins. Neste sentido, *vide* BARBOSA, Andreia, *Direito aduaneiro multinível*, Lisboa, Petrony, 2022, p.298.

<sup>148</sup> Como constata Andreia Barbosa, “o caráter protecionista tende a acentuar-se em períodos de crise económica e os direitos aduaneiros assumem particular relevância nas economias pouco desenvolvidas ou fechadas, nas quais as receitas arrecadadas por via da cobrança dos direitos aduaneiros assumem um importante significado” – in *Direito aduaneiro multinível*, Lisboa, Petrony, 2022, p.277.

<sup>149</sup> Disponível para consulta em [L\\_202400207PT.000101.fmx.xml](https://eur-lex.europa.eu/eli/L_202400207PT.000101.fmx.xml) (europa.eu).

ii) Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) foi o primeiro imposto a ser amplamente harmonizado a nível da UE, pelo que, em 1970, fazia todo o sentido a introdução de um recurso próprio baseado no IVA no orçamento da UE como fonte de receita, ao mesmo título que os direitos aduaneiros sobre as importações e os direitos niveladores agrícolas.

A matéria coletável do IVA de cada país é limitada a 50 % da base do rendimento nacional bruto (RNB) de cada país, a fim de limitar os efeitos regressivos do recurso baseado no IVA. Por último, durante o período de 2021-2027, é aplicada à matéria coletável do IVA em cada Estado-Membro uma taxa de mobilização uniforme de 0,3 %<sup>150</sup>.

É de referir que, no âmbito do orçamento de longo prazo para 2021-2027, o recurso próprio baseado no IVA foi simplificado para reduzir os encargos administrativos para as administrações da UE e dos Estados-Membros.

Salientamos que a Direção-Geral do Orçamento da Comissão é responsável pela inspeção dos relatórios sobre a matéria coletável do IVA dos Estados-Membros, de forma a garantir que cada Estado-Membro está em condições de contribuir com o montante certo do recurso baseado no IVA para o orçamento da UE.

Os recursos próprios baseados no IVA representam cerca de 16,56 % do financiamento do orçamento de 2024.<sup>151</sup>

iii) Contribuições nacionais

O recurso próprio baseado no rendimento nacional bruto (RNB), também denominado por contribuições nacionais, foi criado para funcionar como uma pedra angular “residual” do sistema de recursos próprios, uma vez que originalmente destinava-se apenas a ser cobrado se os demais recursos próprios não cobrissem a totalidade da despesa. Contudo, aquilo que se verifica é que este recurso financia a maior parte do orçamento da União Europeia<sup>152</sup>.

Isto é, ao longo do tempo, as contribuições baseadas no RNB tornaram-se a componente predominante no sistema de recursos próprios, representando cerca de 56,91 % do financiamento do orçamento de 2024.<sup>153</sup>

---

<sup>150</sup> Cfr. Comissão Europeia, *Imposto sobre o valor acrescentado*, disponível para consulta em [Imposto sobre o valor acrescentado \(europa.eu\)](https://europa.eu/impv) [9/12/2022].

<sup>151</sup> Disponível para consulta em [L\\_202400207PT.000101.fmx.xml](https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2024/00207/pt/000101/fmx.xml) (europa.eu).

<sup>152</sup> Neste sentido, Cfr. OLIVARES, Francisco, “A Receita da União”, in *Fichas técnicas sobre a União Europeia – 2022*, p.2, disponível para consulta em [A receita da União \(europa.eu\)](https://europa.eu/impv) [06/12/2022].

<sup>153</sup> Disponível para consulta em [L\\_202400207PT.000101.fmx.xml](https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2024/00207/pt/000101/fmx.xml) (europa.eu).

Importa referir que tal recurso é considerado uma fonte de equilíbrio do orçamento da UE. Tal deve-se ao facto de o montante variar de ano para ano, de acordo com as receitas globais necessárias para cobrir as despesas, depois de ter em conta os montantes provenientes dos direitos aduaneiros, das contribuições baseadas no IVA e de outras fontes (coimas cobradas quando as empresas não cumprem as regras da UE, impostos sobre os salários dos funcionários da UE, juros bancários e contribuições de países terceiros)<sup>154</sup>.

A percentagem que será aplicada ao RNB de cada Estado-Membro (a taxa de mobilização) varia anualmente e é determinada em função do total de todas as outras receitas do orçamento da UE. O RNB de cada Estado-Membro a preços de mercado é definido de acordo com o sistema europeu de contas nacionais e regionais na União Europeia (SEC 2010)<sup>155</sup>, cabendo à Comissão verificar as fontes e os métodos utilizados pelos Estados-Membros para o cálculo do RNB.<sup>156</sup>

Não obstante as contribuições baseadas no RNB proporcionarem estabilidade e suficiência ao orçamento da União, a existência deste recurso aumenta a perceção de que as contribuições nacionais são um mero “fator de custo”<sup>157</sup>.

Além disso, a recente evolução económica constitui um desafio para as autoridades tributárias e estatísticas nacionais quando se trata de medir com exatidão o RNB, que constitui a primeira base para a avaliação da riqueza. De entre os desafios relevantes neste domínio salientamos a desmaterialização de muitos serviços, a rápida expansão do comércio eletrónico, a importância crescente dos ativos incorpóreos e das grandes e rápidas flutuações nos investimentos de capital estrangeiro<sup>158</sup>.

#### iv) Recurso próprio proveniente dos plásticos

No âmbito do roteiro para a introdução de novos recursos próprios, foi introduzido um novo recurso, aplicável a partir de 1 de janeiro de 2021, e composto por uma parte das receitas provenientes de uma contribuição nacional calculada com base no peso dos resíduos de embalagens de plástico não reciclados, tal como previsto na Decisão de Recursos Próprios.

Este recurso próprio está estreitamente ligado às prioridades políticas da UE. Prevê-se que incentive os Estados-Membros a reduzirem os resíduos de embalagens e promova a transição da

---

<sup>154</sup> Neste sentido, Cfr. OLIVARES, Francisco, “A Receita da União”, in Fichas técnicas sobre a União Europeia – 2022, p.2, disponível para consulta em A receita da União (europa.eu) [06/12/2022].

<sup>155</sup> O Sistema europeu de contas nacionais e regionais na União Europeia é um quadro contabilístico compatível internacionalmente, usado para descrever uma região, um país ou um grupo de países.

<sup>156</sup> Cfr. Comissão Europeia, *Contribuições nacionais*, disponível para consulta em Contribuições nacionais (europa.eu) [9/12/2022].

<sup>157</sup> *Ibidem*.

<sup>158</sup> *Ibidem*.

Europa para uma economia circular mediante a aplicação da Estratégia Europeia para os Plásticos. Ao mesmo tempo, deixa aos Estados-Membros a possibilidade de definirem as políticas mais adequadas para reduzir a poluição causada pelos resíduos de embalagens de plástico em aplicação do princípio da subsidiariedade<sup>159</sup>.

Será aplicada uma taxa uniforme de 0,80 euros por quilograma ao peso dos resíduos de embalagens de plástico que não são reciclados, com um mecanismo corretor destinado a evitar contribuições excessivas dos Estados-Membros menos prósperos<sup>160</sup>.

Em termos práticos, as contribuições serão calculadas com base nos dados do Eurostat, que os Estados-Membros recolhem e fornecem no âmbito das suas obrigações de comunicação de informações. Mais concretamente, em aplicação da Diretiva Embalagens e Resíduos de Embalagens (Diretiva 94/62/CEE) e da sua Decisão de Execução (Decisão (UE) 2019/665), os Estados-Membros já fornecem dados sobre a geração e reciclagem de resíduos de embalagens de plástico.

Os recursos próprios baseados nos plásticos representam 4,97 % do orçamento da UE para 2024.<sup>161</sup>

v) Outras receitas e saldo transitado do exercício anterior

As outras receitas incluem os impostos pagos pelo pessoal da UE sobre os seus vencimentos, as contribuições de países terceiros para alguns programas da União e as coimas aplicadas a empresas que violam a legislação em matéria de concorrência ou outras leis.

Em caso de excedente, o saldo de cada exercício é inscrito no orçamento do exercício seguinte como receita<sup>162</sup>.

A previsão de outras receitas no exercício de 2024 eleva-se a 6 131 117 988 €. <sup>163</sup>

Entendemos que da análise das especificidades das principais fontes de receitas do orçamento da União resulta uma grande complexidade do sistema de recursos próprios da UE.

Por outro lado, importa sublinhar que a matéria dos recursos próprios se encontra, atualmente, no centro do debate, em virtude da constatação de que, apesar de as competências

---

<sup>159</sup> Cfr. Comissão Europeia, *Recurso próprio baseado no plástico*, disponível para consulta em Recurso próprio baseado no plástico (europa.eu) [9/12/2022].

<sup>160</sup> *Ibidem*.

<sup>161</sup> Disponível para consulta em L\_202400207PT.000101.fmx.xml (europa.eu).

<sup>162</sup> De acordo com o considerando n.º 3 do REGULAMENTO (UE, Euratom) 2021/768 DO CONSELHO de 30 de abril de 2021 que estabelece as medidas de execução do sistema de recursos próprios da União Europeia e que revoga o Regulamento (UE, Euratom) n.º 608/2014, “A fim de garantir o equilíbrio orçamental, qualquer excedente de receitas da União relativamente à totalidade das despesas efetivas no decurso de um exercício deverá transitar para o exercício seguinte. Por conseguinte, o saldo a transitar deverá ser definido.”

<sup>163</sup> Disponível para consulta em L\_202400207PT.000101.fmx.xml (europa.eu).

da União terem aumentado, o sistema de recursos próprios da União necessários para suportar esses poderes não tem evoluído em conformidade.<sup>164</sup>

Além do mais, e recordando a forma como demos início ao presente apartado, urge referir que, ainda que os recursos próprios devam constituir a principal fonte das receitas do orçamento da UE, estes são completados por fontes que o artigo 311.º do TFUE designa por “outras receitas”<sup>165</sup>. Todavia, entendemos que é lamentável o facto de o potencial destas outras receitas continuar a ser negligenciado no debate sobre o financiamento da União, pois embora não representem uma alternativa a outros recursos próprios, devido ao seu nível, à sua volatilidade e à sua imprevisibilidade, essas receitas constituem, uma alternativa possível para cobrir o aumento das necessidades financeiras da União<sup>166</sup>.

#### **4. A proteção dos recursos próprios**

No apartado que agora se inicia, importará aferir quais as medidas adotadas com o intuito de proteger os recursos próprios da União.

Num ambiente de mercados globalizados, em que a localização geográfica das atividades produtivas está cada vez mais distante da dos clientes ou adquirentes dos bens e serviços, originando, por sua vez, a exploração abusiva dos diferentes sistemas tributários, deverá ser reconhecido um papel de destaque à União Europeia, no sentido de colmatar as insuficiências das abordagens puramente internas.

Em termos de enfrentamento dos comportamentos evasivos, a solução passará, por um lado, pelos mecanismos de cooperação interestadual, designadamente ao nível da troca de informações – pelo que propomos a análise da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018 – e pela assistência à cobrança de dívidas fiscais – pelo que importa analisar a Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010.

---

<sup>164</sup> De entre as inúmeras críticas a apontar, destaca-se, desde logo, o facto de a sua designação – sistema de recursos próprios – ser contraditória, na medida em que é um sistema que assenta na transferência de recursos por parte dos Estados-Membros. Por outro lado, é um sistema rígido, que assenta em regras automáticas, desde logo na determinação do recurso próprio baseado no IVA. Além do mais, é um sistema que respeita a soberania fiscal nacional, sendo que ao invés de assentar em políticas da UE, assenta nos interesses e prioridades dos Estados. Neste sentido e para outras reflexões a propósito do sistema de recursos próprios, *vide* “EU Own Resources: Momentum for a Reform?”, (Alfredo de Feo e Brigid Laffan, ed.), Robert Schuman Centre for Advanced Studies, European University Institute, 2016, disponível para consulta em EU own resources - Publications Office of the EU (europa.eu).

<sup>165</sup> Estas incluem os impostos pagos pelo pessoal da União sobre os seus vencimentos, as receitas provenientes do funcionamento administrativo das instituições, tais como o produto da venda de bens, de aluguer e arrendamento, da prestação de serviços e de juros bancários, as contribuições de países terceiros para determinados programas da União, juros de mora, as multas aplicadas a empresas, na maioria dos casos por violação do direito da concorrência, e as receitas provenientes de operações de contração e concessão de empréstimos da União.

<sup>166</sup> Sobre este ponto, *vide* Parlamento Europeu, Relatório sobre a reforma do sistema de recursos próprios da União Europeia, 26/02/2018, disponível para consulta em RELATÓRIO sobre a reforma do sistema de recursos próprios da União Europeia | A8-0041/2018 | Parlamento Europeu (europa.eu) [16/12/2022].

A este propósito, importa sublinhar que são atuações da AT que se colocam em momentos muito diferentes da relação jurídica tributária, na medida em que a troca de informações é um instrumento que permite identificar ou prevenir comportamentos fiscalmente abusivos. Já a cobrança é um instrumento que se coloca à *posteriori*, pois pressupõe-se que a AT já identificou a necessidade de cobrar mais imposto do que aquele que inicialmente tinha sido previsto face ao comportamento fiscalmente abusivo que já foi detetado.

Por outro lado, entendemos que a solução passará, igualmente, pela receção legislativa da *soft law*.

Consideram-se instrumentos de Direito dúctil ou suave (*soft law*) as prescrições não coativas que procuram induzir os sujeitos jurídicos a seguir determinado rumo comportamental, sem, contudo, lhes estar associada qualquer sanção jurídica específica, diferentemente daquilo que acontece com os instrumentos de *hard law* – dotados de força jurídica vinculativa – tais como as Diretivas enunciadas *supra*.

No presente alinhamento discursivo, não seria crucial proceder a grandes desenvolvimentos em referência aos instrumentos de *soft law*, contudo, não se pode ser indiferente à sua relevância hermenêutica e política, pelo que se justifica uma alusão, ainda que breve, em relação a estes instrumentos.

#### **4.1. Instrumentos de *hard law***

##### **4.1.1. Troca automática de informações em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar –Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018**

Permitam-nos nesta sede analisar a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018.

Ainda antes de passarmos ao âmbito de aplicação da Diretiva e outros aspetos caracterizadores da mesma, julgamos importante, neste âmbito inicial de delimitação, dar nota da sua antecessora – a Diretiva 2011/16/UE<sup>167</sup>.

A Diretiva 2011/16/UE tem essencialmente em vista a cooperação administrativa entre as administrações fiscais dos Estados-Membros no que respeita à troca de informações

---

<sup>167</sup> Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE.

previsivelmente relevantes para a administração e a execução da legislação interna dos Estados-Membros<sup>168</sup> referente aos impostos abrangidos por ela<sup>169</sup>.

Em 2014, a Diretiva foi alterada pela Diretiva 2014/107/UE<sup>170</sup>, que teve como principal efeito estender a troca automática de informações a dados relativos a contas financeiras, referindo-se a outros rendimentos para além dos que estavam inicialmente previstos, nomeadamente os juros, dividendos, rendimentos brutos de venda ou remissão de ativos e o balanço de contas.

Em 2015, a Diretiva voltou a ser alterada pela Diretiva (UE) 2015/2376<sup>171</sup>, no sentido de incluir na troca automática de informações as decisões fiscais prévias transfronteiriças e os acordos prévios sobre preços de transferência.

Em 2016 regista-se nova alteração, através da Diretiva (UE) 2016/881<sup>172</sup>, para alargar a troca automática de informações a dados relevantes sobre os grupos de empresas multinacionais.

Por fim, em 2018 é feita mais uma alteração, através da Diretiva (UE) 2018/822<sup>173</sup>, que veio alargar o âmbito das informações sujeitas a troca automática e obrigatória entre Estados-Membros, passando a incluir os aí designados mecanismos de planeamento fiscal agressivo, de forma a assegurar que as autoridades fiscais dos Estados-Membros disponham de informações completas e pertinentes sobre tais mecanismos (*vide* considerando 2 da Diretiva). Ora, é precisamente no domínio das informações sobre mecanismos potencialmente agressivos que pretendemos dedicar a nossa atenção.

A Diretiva (UE) 2018/822 – conhecida pelo acrónimo de língua inglesa *DAC6*, por ter sido concebida essencialmente como aprofundamento, pela quinta vez, da cooperação administrativa no domínio da fiscalidade estabelecida pela Diretiva 2011/16/UE, na sequência já da anterior Diretiva 77/799/CEE –, reconhecendo essa experiência prévia dos referidos países, estabelece um regime que assenta essencialmente em dois momentos, entre si bem articulados<sup>174</sup>:

- (i) A obrigação de comunicação às autoridades tributárias dos Estados-Membros da União Europeia, de acordo com determinados critérios de conexão, de

---

<sup>168</sup> Cfr. artigo 1º da Diretiva.

<sup>169</sup> Cfr. artigo 2º, nº4 da Diretiva.

<sup>170</sup> Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade.

<sup>171</sup> Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade.

<sup>172</sup> Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que concerne à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade.

<sup>173</sup> Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar.

<sup>174</sup> *Vide* Presidência do Conselho de Ministros, Proposta de Lei nº11/XIV, p.2, disponível para consulta em doc.pdf (parlamento.pt)

mecanismos indiciadores de potencial risco de evasão, que apresentam estrutura transfronteiriça, por respeitarem a mais do que um Estado-Membro ou a um Estado-Membro e um país terceiro; e

- (ii) A troca automática (e obrigatória) das informações assim recolhidas entre as autoridades tributárias de todos os Estados-Membros.

A comunicação destes mecanismos entre os Estados-Membros foi considerada, no âmbito da Diretiva (UE) 2018/822, como essencial, dado o facto de esses mecanismos envolverem frequentemente mais do que um sistema fiscal<sup>175</sup>.

Todavia, estas comunicações exigem que, num momento prévio, os países introduzam legislação que torne obrigatório o reporte desses esquemas dentro de cada Estado-Membro<sup>176</sup>. Isto porque as informações a comunicar devem constar dos registos fiscais do Estado-Membro que as reporta, devendo ser obtidas pelos procedimentos de recolha e tratamento desse Estado-Membro<sup>177</sup>.

O principal objetivo prende-se com melhorar o funcionamento do mercado interno, desencorajando a utilização de mecanismos transfronteiriços agressivos, no pressuposto de que tal objetivo é mais bem alcançado ao nível da União, em termos que são conformes com os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade<sup>178</sup>.

Na Diretiva (UE) 2018/822 é visível a utilização da expressão *mecanismos transfronteiriços a comunicar*<sup>179</sup> articulada com a ideia de *potencial risco de evasão fiscal* que existirá quando se verificar uma das características-chave constantes do anexo IV<sup>180</sup> dessa Diretiva<sup>181</sup>. Neste contexto, basta que um mecanismo transfronteiriço satisfaça uma das características-chave referidas para dever ser automaticamente reportado.

Existem características-chave genéricas e características-chave específicas. As genéricas só podem ser tidas em conta se satisfizerem o *teste do benefício principal*, considerando-se que esse teste se encontra cumprido se for possível determinar que a obtenção de uma vantagem fiscal é o benefício principal ou um dos benefícios principais que, à luz de todas as circunstâncias pertinentes, uma pessoa pode razoavelmente esperar obter de um mecanismo<sup>182</sup>.

---

<sup>175</sup> Cfr. Considerando n.º 3 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>176</sup> Salientamos que essas regras já existem em Portugal desde 2008. Neste sentido, cfr. Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

<sup>177</sup> Cfr. Artigo 3.º, n.º 9, alínea a) da Diretiva, na versão dada pela Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>178</sup> Vide considerando 19 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>179</sup> Cfr. Artigo 3.º, n.º 18 e 19, da Diretiva, na versão dada pela Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>180</sup> Cfr. Artigo 3.º, n.º 20, da Diretiva, na versão dada pela Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>181</sup> Neste sentido, Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina, p. 212.

<sup>182</sup> Neste sentido, Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina, p. 212.

As caraterísticas-chave genéricas referem-se às situações em que se verifica:

- i) Um mecanismo em que o contribuinte relevante ou um participante no mecanismo se compromete a respeitar uma condição de confidencialidade que pode exigir que não revele a outros intermediários ou às autoridades fiscais de que modo o mecanismo poderia assegurar uma vantagem fiscal<sup>183</sup>;
- ii) Um mecanismo em que o intermediário tem direito a receber honorários pelo mecanismo e esses honorários são fixados por referência ao montante da vantagem fiscal resultante desse mecanismo<sup>184</sup>;
- iii) Um mecanismo, baseado em documentos normalizados, que esteja disponível para vários contribuintes, sem precisar de ser substancialmente adaptado para ser aplicado<sup>185</sup>.

As caraterísticas-chave específicas, por sua vez, dividem-se em quatro grupos.

O primeiro grupo diz respeito àquelas que dependem, tal como as genéricas, da verificação do teste do benefício principal, surgindo quando:

- i) As perdas são usadas para reduzir os encargos fiscais<sup>186</sup>;
- ii) O rendimento é convertido em capital ou outras categorias de rendimentos tributados de forma mais generosa<sup>187</sup>;
- iii) São montadas operações circulares através do envolvimento de entidades interpostas sem outra função comercial primária ou de operações que se compensem ou anulem mutuamente<sup>188</sup>.

O segundo grupo de caraterísticas-chave específicas é o daquelas relacionadas com as operações transfronteiriças que se consideram existir quando:

- i) Existe a dedutibilidade de pagamentos transfronteiriços efetuados entre duas ou mais empresas associadas em que a destinatária, ou não é residente para efeitos fiscais em nenhum país ou território; ou sendo-o, aí não se tribute as sociedades ou se o faça a uma taxa próxima de zero; ou, então, esse país ou território conste de uma lista de sistemas jurídicos que tenham sido

---

<sup>183</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, A, n.º 1 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>184</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, A, n.º 2 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>185</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, A, n.º 3 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>186</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, B, n.º 1 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>187</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, B, n.º 2 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>188</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, B, n.º 3 da Diretiva (UE) 2018/822.

considerados como não cooperantes pelos Estados-Membros coletivamente, ou no âmbito da OCDE<sup>189</sup>;

- ii) São requeridas em mais do que um ordenamento deduções sobre a mesma depreciação de um ativo ou a eliminação ou atenuação da dupla tributação relativamente à mesma rubrica de rendimentos ou de capital<sup>190</sup>;
- iii) Existe um mecanismo que inclua transferências de ativos, verificando-se uma diferença material no montante tratado como pagável relativamente a esses ativos nas ordens jurídicas envolvidas<sup>191</sup>.

O terceiro grupo diz respeito às características-chave específicas relativas à troca automática de informações e aos beneficiários efetivos que ocorrem quando:

- i) Se contorna, através de determinado esquema, a obrigação de apresentação de informações estabelecida em qualquer acordo, incluindo acordos com países terceiros, sobre a troca automática de informações relativas a contas financeiras<sup>192 193</sup>;
- ii) Um mecanismo que envolva uma cadeia opaca de propriedade legal ou de beneficiários efetivos, recorrendo a pessoas, mecanismos ou estruturas legais que não prosseguem uma atividade económica substancial<sup>194</sup>.

O quarto grupo refere-se às características-chave específicas relativas a preços de transferência<sup>195</sup>.

---

<sup>189</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, C, n.º 1 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>190</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, C, n.º 2 e 3 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>191</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, C, n.º 4 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>192</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, D, n.º 1 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>193</sup> Esses mecanismos incluem, pelo menos, um dos seguintes elementos: (i) o recurso a uma conta, produto ou investimento que não seja, ou pretenda ser, uma conta financeira, mas que tenha características substancialmente semelhantes às de uma conta financeira; (ii) a transferência de contas financeiras ou ativos financeiros para países ou territórios que não estejam sujeitos à troca automática de informações relativas a contas financeiras com o Estado de residência do contribuinte relevante, bem como a utilização desses países ou territórios; (iii) a reclassificação de rendimentos e de capital em produtos ou pagamentos que não sejam objeto da troca automática de informações relativas a contas financeiras; (iv) a transferência ou conversão de uma Instituição financeira ou de uma conta financeira, ou dos ativos aí contidos, para Instituição financeira ou conta financeira, ou ativos, não sujeitos à obrigação de comunicação de informações ao abrigo da troca automática de informações relativas a contas financeiras; (v) o recurso a entidades jurídicas, mecanismos ou estruturas que eliminem ou pretendam eliminar a comunicação da identidade de um ou mais Titulares de contas ou Pessoas que exercem o controlo, de acordo com a troca automática de informações relativas a contas financeiras; (vi) mecanismos que defraudem os procedimentos de devida diligência utilizados por Instituições financeiras, ou que explorem lacunas nos mesmos, para cumprirem as suas obrigações de apresentação de informações relativas a contas financeiras, incluindo a utilização de sistemas jurídicos com regimes inadequados ou insuficientes para garantir a aplicação da legislação contra o branqueamento de capitais, ou de jurisdições com exigências de transparência insuficientes relativamente a pessoas coletivas ou mecanismos legais. Cfr. Anexo IV, Parte II, D, n.º 1 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>194</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, D, n.º 2 da Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>195</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II, E da Diretiva (UE) 2018/822.

Importa sublinhar que as características-chave não traduzem uma efetiva situação de evasão fiscal e, menos ainda, uma antecipação de qual deva ser a reação das autoridades tributárias face às situações tributárias reveladas pelos mecanismos comunicados. Como bem resulta da Diretiva (UE) 2018/822, as características-chave, por si mesmas e dada a sua configuração objetiva, traduzem, isso sim, “a indiciação de um potencial risco de evasão fiscal”<sup>196</sup>.

Relevante é ter-se presente que uma tal “indiciação de um potencial risco de evasão fiscal”, traduzida pela característica-chave em si mesma, é o quanto basta para o estabelecimento da obrigação de comunicação de qualquer um dos mecanismos que contenha, pelo menos, uma das características-chave tipificadas, sem necessidade, portanto, de qualquer definição de *evasão fiscal*<sup>197</sup>.

Nestes termos, a obrigação de comunicação não depende da caracterização do mecanismo como abusivo, antes revelando o risco que representa para os sistemas fiscais.

Tal como enuncia pertinentemente João Sérgio Ribeiro, *o objetivo principal da obrigação de comunicar informações a que nos vimos referindo é, justamente, ter um efeito dissuasor relativamente aos intermediários que concebem e, de certo modo, vendem os esquemas abordados*<sup>198</sup>.

Conforme resulta claro da Diretiva (UE) 2018/822, o âmbito subjetivo de aplicação da obrigação de reporte de mecanismos é definido por referência à qualidade jurídica de *intermediário*, definido como entidade que “conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar”<sup>199</sup> e que, a partir do seu concreto posicionamento, competências e particular grau de intervenção, “saiba ou possa razoavelmente esperar-se que saiba” da existência de um mecanismo a reportar nos termos da Diretiva<sup>200</sup>.

Além do mais, para ser um intermediário, uma pessoa deve preencher, pelo menos, uma das seguintes condições adicionais: (i) ser residente, para efeitos fiscais, num Estado-Membro; (ii) ter um estabelecimento estável num Estado-Membro através do qual são prestados os serviços relacionados com o mecanismo; (iii) estar constituída num Estado-Membro ou ser regida pela legislação de um Estado-Membro; (iv) estar registada junto de uma associação profissional

---

<sup>196</sup> Vide Presidência do Conselho de Ministros, Proposta de Lei n.º 11/XIV, p. 5, disponível para consulta em doc.pdf (parlamento.pt).

<sup>197</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>198</sup> Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina, p. 215.

<sup>199</sup> Artigo 3.º, n.º 21, na versão dada pela Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>200</sup> *Ibidem*.

relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria num Estado-Membro<sup>201</sup>.

Para atingir o objetivo de comunicação destes mecanismos a nível europeu, a referida Diretiva obriga os Estados-Membros a adotarem medidas que imponham aos intermediários a obrigação de comunicarem os mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivo às respetivas autoridades fiscais, para que estas possam enviar às congéneres de outros Estados-Membros<sup>202</sup>.

Acresce que, a fim de conferir um maior grau de eficácia às respetivas disposições, esta Diretiva determina que os Estados-Membros devem estabelecer sanções efetivas, proporcionadas e dissuasivas, aplicáveis em caso de violação das regras nacionais que a transpõem<sup>203</sup>.

De notar, que a obrigação de comunicação pode não ser aplicável a um intermediário devido ao segredo profissional.

Com efeito, o n.º 5 do artigo 8.º AB prevê expressamente que cada Estado-Membro pode tomar as medidas necessárias para dispensar os intermediários da apresentação de informações sobre um mecanismo transfronteiriço a comunicar, se a obrigação de apresentação de informações violar um dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do direito nacional desse Estado-Membro.

Contudo, exige-se, nessas situações, que o Estado-Membro tome as medidas necessárias para exigir que esses intermediários notifiquem, sem demora, qualquer outro intermediário ou, na inexistência deste intermediário, o *contribuinte relevante* das suas obrigações de apresentação de informações<sup>204</sup>.

Por consequência, será no sentido de aferir a compatibilidade do regime nacional de transposição com a garantia oferecida pelo sigilo profissional que dedicaremos a nossa atenção no próximo capítulo.

Por força do disposto na presente Diretiva, entende-se que o *contribuinte relevante* é “qualquer pessoa a quem é disponibilizado para aplicação um mecanismo transfronteiriço a comunicar, ou que esteja preparada para aplicar um mecanismo transfronteiriço a comunicar ou que tenha aplicado a primeira etapa de um tal mecanismo”<sup>205</sup>.

---

<sup>201</sup> *Ibidem*.

<sup>202</sup> Vide Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução, *Projeto de diploma que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (DAC 6)*, p.4, disponível para consulta em [DetalheIniciativa \(parlamento.pt\)](http://DetalheIniciativa.parlamento.pt) [10/01/2023].

<sup>203</sup> *Ibidem*, p.4.

<sup>204</sup> Cfr. Artigo 8.º AB, n.º 5, na versão dada pela Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>205</sup> Cfr. Artigo 3.º, n.º 22, na versão dada pela Diretiva (UE) 2018/822.

Além do mais, a troca automática das informações referidas *supra* deverá ocorrer através da rede CCN<sup>206</sup>.

Os Estados-Membros deverão transmitir a seguinte informação:

“a) a identificação dos intermediários e dos contribuintes relevantes, incluindo o respetivo nome, a data e o local de nascimento (se se tratar de uma pessoa singular), a residência para efeitos fiscais, o NIF e, se for caso disso, as pessoas que sejam empresas associadas do contribuinte relevante; b) os pormenores das características-chave, conforme constam do anexo IV, que tornam o mecanismo transfronteiriço um mecanismo a comunicar; c) uma síntese do conteúdo do mecanismo transfronteiriço a comunicar, incluindo uma referência ao nome por que é vulgarmente conhecido, caso exista, e uma descrição em termos abstratos das principais atividades ou mecanismos empresariais, sem conduzir à divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional ou de um processo comercial, ou ainda de informações cuja divulgação fosse contrária à ordem pública; d) a data em que foi ou será realizado o primeiro passo da aplicação do mecanismo transfronteiriço a comunicar; e) os pormenores das disposições nacionais que formam a base do mecanismo transfronteiriço a comunicar; f) o valor do mecanismo transfronteiriço a comunicar; g) a identificação do Estado-Membro do(s) contribuintes(s) relevantes(s) e de qualquer outro Estado-Membro suscetível de estar relacionado com o mecanismo transfronteiriço a comunicar; h) a identificação de qualquer outra pessoa num Estado-Membro, suscetível de ser afetada pelo mecanismo transfronteiriço a comunicar, indicando a que Estados-Membros essa pessoa está ligada.”<sup>207</sup>

Em suma, a análise da Diretiva em apreço, permite-nos concluir que esta poderá assumir-se como uma mais-valia para a cooperação administrativa entre os Estados-Membros, desde logo ao permitir a troca automática generalizada de informações, com uma amplitude digna de registo. Além do mais, e para aquilo que especialmente nos interessa, no contexto da presente dissertação, a execução da Diretiva será um instrumento de grande utilidade no combate aos comportamentos abusivos de evitação tributária, mobilizando o ordenamento para que haja maior ética no tratamento das questões fiscais.

---

<sup>206</sup> Cfr. Artigo 21º, nº5, na versão dada pela Diretiva (UE) 2018/822.

<sup>207</sup> Cfr. Artigo 8º- AB, nº14, na versão dada pela Diretiva (UE) 2018/822.

#### **4.1.2. Diretiva 2010/24/UE, do Conselho, de 16 de março de 2010**

Ainda antes de concretizar o objetivo ao qual nos propusemos – analisar a Diretiva relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas – importa compreender a razão pela qual se tornou imperativo promover a assistência entre os Estados-Membros em matéria de cobrança de créditos tributários.

Neste sentido, cumpre salientar que o avanço na integração europeia e o consequente aumento de mobilidade dos sujeitos passivos leva a que as necessidades em matéria de cobrança transfronteiriça de créditos tributários sejam cada vez maiores.<sup>208</sup>

Consideramos que a inexistência dos mecanismos de cooperação, privaria os Estados de receitas muito importantes. Podendo, nesse enquadramento, a deslocação dos obrigados tributários, no exercício da liberdade de circulação, ser utilizada como forma de evasão ou fraude fiscal<sup>209</sup>, pelo que se encontra explicada a imperatividade da promoção da assistência entre os Estados-Membros em matéria de cobrança de créditos tributários.

Antes de entrarmos em maiores desenvolvimentos sobre a referida Diretiva, importa dar nota das suas antecessoras – a Diretiva 76/308/CEE do Conselho e a Diretiva 2008/55/CE do Conselho.

A este propósito, o primeiro desenvolvimento na matéria ocorreu com a criação da Diretiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de março de 1976<sup>210</sup>, que se caracterizava por ter um âmbito de aplicação muito limitado, na medida em que tinha como objeto unicamente créditos resultantes de operações que fizessem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como os direitos niveladores agrícolas e os direitos aduaneiros.

O campo de aplicação desta primeira Diretiva foi posteriormente alargado ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e aos impostos especiais sobre o consumo, por via da Diretiva 79/1071/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979 e subsequentemente, através da Diretiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de junho de 2001, com o objetivo de englobar créditos relativos aos impostos indiretos.

---

<sup>208</sup> Neste sentido, Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina, p.227.

<sup>209</sup> No mesmo sentido Andreia Barbosa, refere que “o avanço no propósito de integração europeia e o consequente aumento de mobilidade dos operadores económicos leva a que as necessidades em matéria de cobrança transfronteiriça de créditos tributários sejam cada vez maiores, no sentido de se evitar, desde logo, comportamentos abusivos ou fraudulentos por parte dos sujeitos passivos”, in *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021), p.6.

<sup>210</sup> Diretiva disponível para consulta em EUR-Lex - 31976L0308 - EN - EUR-Lex (europa.eu) [09/08/2023].

Seguiu-se a Diretiva 2008/55/CE do Conselho, de 26 de maio de 2008, que, entretanto, foi substituída pela Diretiva 2010/24/UE, do Conselho, de 16 de março de 2010, que regula a matéria da assistência na cobrança de créditos tributários<sup>211</sup>.

Da análise da Diretiva vigente resulta que a assistência em matéria de cobrança assume variadíssimas formas, desde logo (i) a troca de informações para efeitos de cobrança de créditos, (ii) a assistência à notificação de documentos respeitantes aos créditos a cobrar, (iii) a cobrança de créditos objeto de um título executivo uniforme, (iv) ou a adoção de medidas cautelares para garantia de cobrança.<sup>212</sup> No âmbito da presente divisão, é nosso propósito abordar separadamente cada uma das formas de assistência, dando nota das limitações que se verificam relativamente à obrigação de cumprir com cada uma.

### **(i) Troca de informações**

As autoridades do Estado requerido devem fornecer, mediante pedido, quaisquer informações que sejam previsivelmente úteis à autoridade requerente para efeitos de cobrança dos créditos abrangidos pela Diretiva e, sendo necessário, mandar efetuar os inquéritos administrativos que sejam necessários à obtenção das mesmas.<sup>213</sup>

A troca de informações pode ainda ser espontânea, isto é, sem dependência de pedido prévio, “se um reembolso de impostos ou direitos, com exceção do imposto sobre o valor acrescentado, disser respeito a pessoas estabelecidas ou residentes noutro Estado-Membro”. Neste caso, “o Estado-Membro a partir do qual deve ser efetuado o reembolso pode informar do futuro reembolso o Estado-Membro de estabelecimento ou residência”<sup>214</sup>.

No âmbito da troca de informações é ainda relevante a possibilidade que os funcionários do Estado requerente têm de estar presentes nos serviços administrativos do Estado requerido, assistindo aos inquéritos aí realizados e prestando assistência aos funcionários competentes desse Estado, no âmbito de processos judiciais que estejam aí em curso.<sup>215</sup>

Contudo, registam-se limites a esta forma de assistência, dado que as autoridades do Estado requerido não são obrigadas a transmitir informações: (i) que não estejam em condições de obter para cobrança de créditos similares constituídos no Estado-Membro requerido (sem que

---

<sup>211</sup> Esta Diretiva foi complementada pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1189/2011 da Comissão, de 18 de novembro de 2011, que fixa as normas de execução relativamente a certas disposições da Diretiva.

<sup>212</sup> Vide BARBOSA Andreia, *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021), p.6.

<sup>213</sup> Cfr. artigo 5.º, n.º1 da Diretiva.

<sup>214</sup> Cfr. artigo 6.º da Diretiva.

<sup>215</sup> Cfr. artigo 7.º da Diretiva.

para esse efeito possam invocar o segredo bancário<sup>216</sup>; (ii) que divulguem um segredo comercial, industrial ou profissional; ou (iii) cuja divulgação atente contra a segurança ou a ordem pública do Estado-Membro requerido.<sup>217</sup>

Ainda a propósito da troca de informações é importante abordar uma questão conexa, mais concretamente, a questão da notificação ou consulta do devedor no que concerne aos pedidos de informação.

Neste sentido, a Diretiva em análise não contém qualquer disposição que se refira especificamente à notificação ou consulta do devedor relativamente aos pedidos de informação que lhe digam respeito.<sup>218</sup> Não podemos deixar de manifestar a nossa concordância com João Sérgio Ribeiro, quando o autor afirma que “a questão ganha especial relevo no domínio das garantias do devedor, na medida em que se afigura legítimo perguntar como poderá a pessoa visada defender-se se não tiver conhecimento do pedido”.<sup>219</sup>

De forma a nortear esta questão urge fazer referência a uma decisão do TJ<sup>220</sup>, que apesar de estar relacionada com uma outra Diretiva – Diretiva 77/799/CEE relativa à cooperação administrativa, a argumentação que aí se encontra vertida poderá contribuir para compreender a questão aqui apresentada, em torno da Diretiva 2010/24/UE.

Nessa decisão, o TJ considerou que a Diretiva 77/799/CEE não conferia ao contribuinte o direito de ser consultado.<sup>221</sup> Tendo afirmado que “o respeito pelos direitos de defesa do contribuinte não exige que este participe no pedido de informações dirigido pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro a que foi feito o pedido. Também não exige que o contribuinte seja ouvido no momento em que as investigações, que podem incluir a inquirição de testemunhas, são efetuadas no Estado-Membro a que foi feito o pedido nem antes de esse Estado-Membro transmitir as informações ao Estado-Membro requerente”.<sup>222</sup> Contudo, “nada impede que um Estado-Membro alargue o direito de ser ouvido a outras etapas da fase de inquérito, associando o contribuinte a diversas fases da recolha de informações”.<sup>223</sup>

Assim, tendo em conta o entendimento do TJ, somos levados a concluir que a obrigatoriedade da notificação dependerá essencialmente da legislação do Estado requerido. Até

---

<sup>216</sup> Cfr. artigo 5º, nº3 da Diretiva.

<sup>217</sup> Cfr. artigo 5º, nº2 da Diretiva.

<sup>218</sup> Conclusão tecida por João Sérgio Ribeiro, in *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina, p.231.

<sup>219</sup> *Ibidem*, p. 231.

<sup>220</sup> Cfr. Caso *Sabou*, de 22 de outubro de 2013, proc. C-276/12.

<sup>221</sup> Cfr. Proc. C-276/12, *cit.*, nº36.

<sup>222</sup> *In* proc. C-276/12, *cit.*, nº44.

<sup>223</sup> *In* proc. C-276/12, *cit.*, nº45.

porque o nível de proteção varia de Estado para Estado, essencialmente no que concerne às garantias procedimentais e processuais.<sup>224</sup>

## **(ii) Assistência à notificação de documentos**

A assistência à notificação de documentos é feita mediante pedido da autoridade requerente à autoridade requerida para que esta notifique todos os documentos, incluindo os de natureza judicial, emanados pelo Estado-Membro requerente referentes ao crédito tributário em causa.<sup>225</sup>

A notificação deve ser feita de acordo com as regras em vigor no Estado-Membro requerido.<sup>226</sup>

Para além disso, impõe-se que o pedido seja acompanhado por um formulário<sup>227</sup> que contenha as seguintes informações: (i) nome, endereço e outros dados relevantes para a identificação do destinatário; (ii) objetivo da notificação<sup>228</sup> e período dentro do qual a notificação deve ser feita; (iii) descrição do documento anexado bem como da natureza e montante do crédito em causa; (iv) nome, endereço e outros contactos do serviço responsável pelo documento anexado e, se diferente, do serviço onde podem ser obtidas informações complementares sobre o documento notificado ou sobre as possibilidades de impugnação da obrigação de pagamento.<sup>229</sup>

Dando cumprimento ao disposto no artigo 22º, nº2, da aludida Diretiva, o formulário-tipo tem a vantagem de permitir às autoridades envolvidas preencher ou ler o formulário em qualquer uma das línguas oficiais da União Europeia.

À semelhança do que acontece na forma de assistência analisada anteriormente, também aqui, no domínio da assistência à notificação de documentos há limitações. Ora, por força do disposto no artigo 8º, nº2 da Diretiva em análise, a autoridade requerida não tem de colaborar se a autoridade requerente, podendo, não tiver ela mesmo feito a notificação usando os seus próprios meios, designadamente a carta registada ou a via eletrónica; ou quando essa notificação não implicar dificuldades desproporcionadas para a autoridade requerente.

---

<sup>224</sup> Neste sentido, *vide* RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina, p.232.

<sup>225</sup> Cfr. artigo 8º, nº1 da Diretiva 2010/24/UE.

<sup>226</sup> Cfr. artigo 9º, nº1 da aludida Diretiva.

<sup>227</sup> *Vide* Anexo I do Regulamento de Execução (UE) nº 1189/2011 da Comissão, de 18 de novembro de 2011, que fixa as normas de execução relativamente a certas disposições da Diretiva 2010/24/UE.

<sup>228</sup> De acordo com o ponto B.1. do Anexo I do Regulamento de Execução (UE) nº 1189/2011, a notificação destina-se: a informar o destinatário, do(s) documento(s) a que se anexa o formulário-tipo; interromper o prazo de prescrição no que diz respeito ao(s) crédito(s) mencionado no(s) documento(s) notificado(s); e confirmar a obrigação de o destinatário pagar os montantes em falta.

<sup>229</sup> Cfr. artigo 8º, nº1, alíneas a), b), c) e d), da Diretiva.

Facilmente se compreende o espírito das referidas limitações, no sentido em que se pretende evitar que as autoridades do Estado-Membro requerente onerem desnecessariamente as autoridades do Estado-Membro requerido.

### **(iii) Cobrança de créditos objeto de um título executivo**

A propósito desta forma de assistência, mediante pedido do Estado-Membro requerente, a autoridade do Estado-Membro requerido cobra os créditos<sup>230</sup> que sejam objeto de um título executivo<sup>231</sup> no Estado-Membro requerente como se fossem créditos seus. Ou seja, a autoridade requerida faz uso das competências e dos procedimentos previstos nas suas leis aplicáveis aos créditos relativos aos mesmos impostos ou direitos ou, na sua ausência, a impostos ou direitos similares.<sup>232</sup>

Neste âmbito duas notas devem ser ressalvadas. Em primeiro lugar, existe a possibilidade de a autoridade requerida, a partir da data de receção do pedido de cobrança, aplicar juros de mora, nos termos da lei em vigor nesse Estado-Membro.<sup>233</sup> Em segundo lugar, a autoridade requerida pode, desde que as suas leis o permitam, conceder ao devedor um prazo para pagamento ou autorizar um pagamento escalonado, cobrando juros sobre o mesmo. Neste caso, a autoridade requerida deve dar informação, de qualquer decisão nesse sentido, à autoridade requerente.<sup>234</sup> Contudo, “o Estado-Membro requerido não é obrigado a conceder aos créditos de outros Estados-Membros as preferências concedidas a créditos similares nele constituídos, salvo acordo em contrário entre os Estados-Membros em causa ou disposição em contrário na legislação do Estado-Membro requerido”.<sup>235</sup> Pelo que, em causa está o princípio da nação mais favorecida, na medida em que, “um Estado-Membro que conceda preferências a créditos de outro Estado-Membro não pode recusar conceder as mesmas preferências a créditos da mesma natureza ou de natureza similar dos demais Estados -Membros, nas mesmas condições”<sup>236</sup>.

A respeito da exigência do título executivo uniforme, cumpre referir que qualquer pedido de cobrança que seja feito deve ser acompanhado de um título executivo uniforme, que reflita o conteúdo essencial do título executivo inicial, de forma a permitir a sua execução no Estado-

---

<sup>230</sup> Por força do disposto no artigo 3º, nº1, do Regulamento de Execução (UE) nº 1189/2011, a autoridade do Estado-Membro requerente pode apresentar um pedido de assistência em relação a um ou vários créditos, sempre que o devedor seja a mesma pessoa.

<sup>231</sup> Cfr. Artigo 10º nº1 da Diretiva 2010/24/UE.

<sup>232</sup> Cfr. Artigo 13º, nº1 da Diretiva.

<sup>233</sup> Cfr. Artigo 13º, nº3 da Diretiva.

<sup>234</sup> Cfr. Artigo 13º, nº4 da Diretiva.

<sup>235</sup> Cfr. Artigo 13º, nº1, 3º §, da Diretiva.

<sup>236</sup> *Ibidem*.

Membro requerido.<sup>237</sup> Não estando sujeito a nenhum acto de reconhecimento, aditamento ou substituição no Estado-Membro requerido<sup>238</sup>, pelo que tem um valor autónomo.

O título executivo uniforme deve conter as seguintes informações: (i) informações relevantes para a identificação do título executivo inicial, uma descrição do crédito, incluindo a sua natureza, o período por ele abrangido, todas as datas relevantes para o processo de execução, bem como o montante do crédito e os seus diferentes componentes (tais como capital, juros vencidos, etc.); (ii) nome e outros dados relevantes para a identificação do devedor; (iii) nome, endereço e outros contactos do serviço responsável pela liquidação do crédito e, se diferente, do serviço onde podem ser obtidas informações complementares sobre o crédito ou as possibilidades de impugnação da obrigação de pagamento.<sup>239</sup>

À semelhança do formulário-tipo que permite a assistência à notificação de documentos, também o título executivo uniforme está disponível em várias línguas oficiais da União Europeia, o que *para além de permitir cumprir com o artigo 22º, nº1 da Diretiva, referente ao regime linguístico, permite ainda agilizar a execução*.<sup>240</sup> Em consonância com este ponto, a Diretiva, no ponto 8 do seu preâmbulo, refere expressamente que a adoção de um título executivo uniforme no Estado-Membro requerido deverá “permitir resolver os problemas de reconhecimento e tradução de instrumentos emanados de outro Estado-Membro, que constituem uma das principais causas da ineficácia do atual regime de assistência”.

Por outro lado, à semelhança das outras formas de assistência, também aqui se verificam várias exceções à obrigação de cooperar. Podendo, desde logo, compreender exceções que ocorrem por via do Estado-Membro requerente.

Neste âmbito, a primeira situação regista-se quando o crédito e/ou o respetivo título executivo no Estado-Membro requerente tiver sido objeto de impugnação nesse Estado.<sup>241</sup> A não ser que as autoridades do Estado requerente solicitem às autoridades do Estado-Membro requerido que proceda à cobrança de um crédito ou parte de um crédito alvo de impugnação<sup>242</sup>. Exige-se, contudo, que as disposições legislativas, regulamentares e as práticas administrativas em vigor no Estado-Membro requerido o permitam.<sup>243</sup>

---

<sup>237</sup> Cfr. Artigo 12º, nº1 da Diretiva.

<sup>238</sup> Cfr. Artigo 12º, nº1, 2º§ da Diretiva

<sup>239</sup> Cfr. Artigo 12º, nº1, 3º§ da Diretiva.

<sup>240</sup> Vide RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina, p.236.

<sup>241</sup> Cfr. Artigo 11º, nº1 da Diretiva.

<sup>242</sup> Cfr. Artigo 14º, nº4, 3º§ da Diretiva.

<sup>243</sup> *Ibidem*.

Ora, perante o silêncio da lei, é legítimo questionar sobre a eventualidade desta exigência valer também para as disposições legislativas, regulamentares e as práticas administrativas do Estado-Membro requerente. No que concerne a esta questão, não obstante o silêncio da lei e sob pena de o Estado requerente incorrer em abuso ao solicitar a cobrança de um crédito que ele próprio não pode cobrar, parece-nos que esta exigência, deve valer também para a lei e as práticas do Estado-Membro requerente.<sup>244</sup>

A segunda situação ocorre quando o Estado-Membro requerente antes de apresentar um pedido de cobrança, não tenha esgotado os procedimentos de cobrança adequados disponíveis no seu ordenamento.<sup>245</sup> Salvo (i) quando for patente que não existem ativos a cobrar no Estado-Membro requerente ou que tais procedimentos não conduzirão ao pagamento integral do crédito, e a autoridade requerente dispuser de informações específicas indicando que o interessado dispõe de ativos no Estado-Membro requerido<sup>246</sup>; ou (ii) quando o recurso a esses procedimentos no Estado-Membro requerente puder implicar dificuldades desproporcionadas<sup>247</sup>.

Mas para além das limitações que ocorrem por via do Estado-Membro requerente, às quais fizemos referência *supra*, há motivos de escusa de cooperação que assistem ao Estado-Membro requerido. Em causa estão as situações: (i) em que “tendo em conta a situação do devedor, a cobrança do crédito puder criar graves dificuldades de natureza económica ou social no Estado-Membro requerido, desde que as disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor nesse Estado-Membro admitam esta exceção em relação aos créditos nacionais;”<sup>248</sup> (ii) o crédito que se pretenda ver executado tiver mais de cinco anos<sup>249</sup>; (iii) o montante total do crédito (inclui juros e despesas) para o qual tenha sido solicitada assistência for inferior a 1 500 EUR<sup>250</sup>.

Um outro aspeto relevante, inclusivamente já abordado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA)<sup>251</sup> é o de saber se a decisão tomada pelo Estado requerente de garantir assistência em situações em que o crédito tenha mais de cinco anos ou de valor inferior a 1 500 EUR é sindicável junto dos tribunais, ou seja, se pode ser impugnável por iniciativa do devedor. Parece-nos que não.<sup>252</sup>

---

<sup>244</sup> Neste sentido vide RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina, p.237.

<sup>245</sup> Cfr. Artigo 11º, nº2 da Diretiva.

<sup>246</sup> Cfr. Artigo 11º, nº2, alínea a), da Diretiva.

<sup>247</sup> Cfr. Artigo 11º, nº2, alínea b), da Diretiva.

<sup>248</sup> Cfr. Artigo 18, nº1 da Diretiva.

<sup>249</sup> Cfr. Artigo 18, nº2 da Diretiva.

<sup>250</sup> Cfr. Artigo 18, nº3 da Diretiva.

<sup>251</sup> Cfr. Acórdão de 4 de março de 2015, proc.146/2015.

<sup>252</sup> No mesmo sentido vide RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina, p.238.

De forma a sustentar a posição anteriormente defendida, poder-se-á argumentar que enquanto que a primeira das exceções referidas<sup>253</sup> tem em vista proteger a situação económica e social do devedor, as duas últimas exceções<sup>254</sup> não têm em vista qualquer interesse legítimo do devedor relativamente à não cobrança de créditos com mais de cinco anos ou de valor inferior a 1 500 EUR.

Em suma, com estas duas últimas exceções, o que se pretende é evitar onerar em demasia as autoridades do Estado requerido, além de que se constata que quanto mais antigos são os créditos mais difícil é a cobrança.<sup>255</sup>

#### **(iv) Medidas cautelares**

Vejamos agora as medidas cautelares, dando nota de que muito do que se referiu anteriormente, a propósito da cobrança de créditos, também valerá para as medidas cautelares.

Neste âmbito, as autoridades do Estado-Membro requerente podem pedir às autoridades do Estado-Membro requerido que tomem medidas cautelares de modo a garantir a cobrança, sempre que ainda não exista um título executivo ou o crédito ou quando o título executivo seja objeto de impugnação no Estado-Membro requerente. Também aqui a autoridade requerida faz uso das competências e procedimentos previstos na sua lei.<sup>256</sup>

No que concerne às exceções quanto à obrigação de assegurar esta forma de assistência, há uma grande proximidade com o que já se referiu a propósito da cobrança.<sup>257</sup>

Pode ser recusada a assistência quando: (i) “tendo em conta a situação do devedor, a cobrança do crédito puder criar graves dificuldades de natureza económica ou social no Estado-Membro requerido, desde que as disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor nesse Estado-Membro admitam esta exceção em relação aos créditos nacionais”; (ii) quando o crédito que se pretende ver executado tiver mais de cinco anos; (iii) o montante total do crédito (inclui juros e despesas) para o qual tenha sido solicitada assistência for inferior a 1 500 EUR.

De forma a finalizar a presente divisão, importa referir que as medidas cautelares são a forma de assistência menos usada, desde logo pelo seu carácter supletivo relativamente aos pedidos normais de cobrança.<sup>258</sup>

---

<sup>253</sup> Cfr. Artigo 18, n.º 1 da Diretiva.

<sup>254</sup> Cfr. Artigo 18, n.º 2 e n.º 3 da Diretiva

<sup>255</sup> Neste sentido vide RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina, p.238.

<sup>256</sup> Cfr. Artigo 13.º, n.º 1, por remissão do artigo 17.º da Diretiva.

<sup>257</sup> Neste sentido vide RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina, p. 242.

<sup>258</sup> *Ibidem*, p.242.

Concluimos, por tudo o que referimos, a propósito da Diretiva 2010/24/UE, que as soluções que se encontram aí vertidas são as mais aptas e completas que existem, no domínio da União Europeia, em matéria de assistência na cobrança, mesmo que existam outros instrumentos, com vantagens em alguns aspetos, que podem ser usados para este propósito.<sup>259</sup>

#### 4.2. Instrumentos de *soft law*

Dando início à análise dos instrumentos de *soft law*, importa referir que a pertinência da respetiva análise se justifica pelo facto de nos últimos anos se ter assistido a um aumento do número de textos legislativos e de recomendações sobre a proteção dos interesses financeiros da UE<sup>260</sup>.

Ora, densificando o estudo dos instrumentos propriamente ditos, importa referir que no âmbito da luta contra a fraude e visando a proteção dos interesses financeiros da UE foi criada, em 1988, da Unidade de Coordenação da Luta Antifraude.

Além disso, em 2004, foi introduzido o primeiro programa *Hercule* da Comissão, com o objetivo de proteger os interesses financeiros da UE através do combate às irregularidades, à fraude e à corrupção que afetam o orçamento da União. Por sua vez, o programa *Hercule I* deu lugar ao programa *Hercule II* (2007-2013) e ao programa *Hercule III* (2014-2020).<sup>261</sup>

No contexto do quadro financeiro plurianual (2021-2027), foi instituído um novo Programa Antifraude da UE. Este programa foi concebido para replicar e melhorar o programa *Hercule III* e combiná-lo com o Sistema de Informação Antifraude (AFIS) - infraestrutura técnica para o intercâmbio de informações relacionadas com a fraude entre as administrações nacionais e da UE<sup>262</sup>.

No que concerne ao Programa Antifraude da União, importa sublinhar que este assume objetivos gerais e específicos. Quanto aos objetivos gerais, refira-se (i) a proteção dos interesses financeiros da UE; (ii) e o apoio à assistência mútua entre as autoridades administrativas dos

---

<sup>259</sup> A propósito destes outros instrumentos destacamos as convenções sobre dupla tributação celebradas pelos Estados-Membros entre si e que têm como base a Convenção Modelo da OCDE, cujo artigo 27º se refere à assistência mútua em matéria de cobrança de impostos. Por outro lado, salientamos a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, adotada em 1998 e emendada por um protocolo adicional em 2010. – Sobre estes instrumentos vide RIBEIRO, João Sérgio, “Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities”, in *IFA Branch Report Portugal, Cahiers de Droit Fiscal International*, vol.98b (2013), pp.639-653 e “Cooperação e Troca de Informações entre Administrações Fiscais: O Caso Português”, in *III Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2013, pp.231-244.

<sup>260</sup> Para mais desenvolvimentos, Cfr. Parlamento Europeu, Fichas Temáticas sobre a União Europeia, *O combate à fraude e a proteção dos interesses financeiros da UE*, disponível para consulta em O combate à fraude e a proteção dos interesses financeiros da UE | Fichas temáticas sobre a União Europeia | Parlamento Europeu (europa.eu) [13/12/2022].

<sup>261</sup> Todos estes programas foram geridos pelo OLAF.

<sup>262</sup> Cfr. Parlamento Europeu, Fichas Temáticas sobre a União Europeia, *O combate à fraude e a proteção dos interesses financeiros da UE*, disponível para consulta em O combate à fraude e a proteção dos interesses financeiros da UE | Fichas temáticas sobre a União Europeia | Parlamento Europeu (europa.eu) [13/12/2022].

Estados-Membros, bem como a colaboração entre estas e a Comissão, de forma a assegurar a correta aplicação do direito em matéria aduaneira e agrícola<sup>263</sup>.

Já os objetivos específicos prendem-se com: (i) a prevenção e combate à fraude, à corrupção e quaisquer outras atividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da União; (ii) o apoio à comunicação de irregularidades, incluindo a fraude; (iii) a disponibilização de ferramentas para o intercâmbio de informações e apoio às atividades operacionais no domínio da assistência administrativa mútua em matéria aduaneira e agrícola<sup>264</sup>.

Um outro programa com relevância ao nível europeu é o Programa Alfândega<sup>265</sup>, que embora não vise diretamente a luta contra a fraude é um parceiro importante na proteção dos interesses financeiros da União<sup>266</sup>. Além do mais, permite o apoio a ações de colaboração, incluindo grupos de projeto, redes de peritos, seminários e atividades de formação e outras ações de apoio ao reforço das competências humanas, garantindo às autoridades dos Estados-Membros a partilha de boas práticas, a melhoria dos controlos aduaneiros e ainda a cobrança de direitos e impostos<sup>267</sup>.

Por outro lado, com o intuito de reforçar a proteção do orçamento da União e do Instrumento de Recuperação da União Europeia contra fraudes e irregularidades, verifica-se que as Instituições europeias acordam na introdução de medidas normalizadas destinadas a recolher, comparar e agregar as informações e os valores relativos aos destinatários e beneficiários finais do financiamento da União, para efeitos de controlo e auditoria<sup>268</sup>.

Por fim, entendemos ser crucial o acesso por parte da Comissão, do Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) e de outros órgãos de investigação e de controlo da União, a essas informações, a fim de exercerem a sua função de supervisão relativamente aos controlos e às auditorias - a realizar em primeira instância pelos Estados-Membros para detetar irregularidades e

---

<sup>263</sup> Para mais informações, ver o documento intitulado *Annual overview with information on the results of the Union anti-fraud programme in 2021*.

<sup>264</sup> Neste sentido, vide RELATÓRIO DA COMISSÃO AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU Trigésimo terceiro relatório sobre a proteção dos interesses financeiros da União Europeia e a luta contra a fraude – 2021.

<sup>265</sup> Cfr. Regulamento (UE) 2021/444 do Parlamento Europeu e do Conselho de 11 de março de 2021 que estabelece o Programa Alfândega para a cooperação no domínio aduaneiro.

<sup>266</sup> Enquanto pilar do programa, os seus sistemas informáticos desempenham um papel essencial na facilitação do intercâmbio de informações e de dados, incluindo informações sobre riscos, entre os Estados-Membros, apoiando assim a cobrança dos vários direitos e impostos, nomeadamente de direitos aduaneiros, IVA e impostos especiais de consumo sobre as importações - Vide RELATÓRIO DA COMISSÃO AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU Trigésimo terceiro relatório sobre a proteção dos interesses financeiros da União Europeia e a luta contra a fraude – 2021.

<sup>267</sup> *Ibidem*.

<sup>268</sup> Cfr. Acordo Interinstitucional de 16 de dezembro de 2020, entre o Parlamento Europeu, o Conselho da União Europeia e a Comissão Europeia sobre a disciplina orçamental, a cooperação em matéria orçamental e a boa gestão financeira, bem como sobre os novos recursos próprios, incluindo um roteiro para a introdução de novos recursos próprios, disponível para consulta em [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020Q1222\(01\)&from=PT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020Q1222(01)&from=PT) [13/12/2022].

efetuar inquéritos administrativos sobre a utilização indevida dos fundos da União em causa, e para obter uma visão de conjunto precisa da repartição desses fundos<sup>269</sup>.

Concluimos que, apesar da relevância e do contributo fundamental dos instrumentos de *soft law*, referidos *supra*, aptos a influenciar a configuração dos ordenamentos jurídicos, entendemos que o sucesso do combate aos comportamentos abusivos de evitação tributária, bem como da proteção dos recursos próprios da União, está na dependência de uma base normativa jurídica, vinculativa, sob pena de a respetiva concretização ser deixada ao sabor de meras recomendações, que podem ou não vir a ser cumpridas, potenciando níveis de insegurança e incerteza jurídicas que são insuportáveis.

## 5. O Regulamento (UE, Euratom) 2020/20920

Chegados até aqui, e tendo em consideração a análise dos mecanismos pensados para salvaguardar os recursos próprios da União, aferidos *supra*, constatamos que, na eventualidade de esses recursos serem frustrados – sendo que essa frustração, a registar-se, ocorre frequentemente por via de comportamentos fiscalmente abusivos, é o próprio Estado de Direito<sup>270</sup> que é colocado em cise, daí o surgimento do Regulamento (UE, Euratom) 2020/2092<sup>271</sup> - que estabelece o novo regime geral de condicionalidade para a proteção do orçamento da UE, constituindo um ato legislativo europeu de extrema importância, que explicita a noção de Estado de Direito e enuncia os princípios que a concretizam.<sup>272</sup>

De forma a sermos absolutamente claras, reiteramos que os comportamentos abusivos – evasivos ou fraudulentos -, fazem perigar a concretização do projeto europeu, ao implicarem a diminuição injustificada da receita fiscal. Depreende-se, portanto, que os Estados-Membros e a

---

<sup>269</sup> Cfr. Acordo Interinstitucional de 16 de dezembro de 2020, entre o Parlamento Europeu, o Conselho da União Europeia e a Comissão Europeia sobre a disciplina orçamental, a cooperação em matéria orçamental e a boa gestão financeira, bem como sobre os novos recursos próprios, incluindo um roteiro para a introdução de novos recursos próprios, disponível para consulta em [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020Q1222\(01\)&from=PT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020Q1222(01)&from=PT) [13/12/2022].

<sup>270</sup> A este propósito, salientamos que o respeito pelo Estado de Direito é um dos valores em que se funda a União, estando consagrado no artigo 2.º do Tratado da União Europeia (TUE) e nos preâmbulos do TUE e da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, sendo comum a todos os Estados-Membros.

De acordo com a Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, o respeito pelo Estado de Direito “constitui não só uma condição *sine qua non* para a proteção de todos os valores fundamentais enunciados no artigo 2.º do Tratado da União Europeia, como também uma condição fundamental para a defesa de todos os direitos e obrigações decorrentes dos Tratados e do direito internacional” – *vide* COMISSÃO EUROPEIA, “Um novo quadro da UE para reforçar o Estado de direito”, Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, COM 158, 2014, p. 5. Disponível em para consulta em EUR-Lex - 52014DC0158 - EN - EUR-Lex (europa.eu).

<sup>271</sup> Este instrumento visa proteger o orçamento da União contra violações dos princípios do Estado de direito que afetem ou sejam seriamente suscetíveis de afetar, de forma suficientemente direta, a sua boa gestão financeira ou a proteção dos interesses financeiros da União.

<sup>272</sup> Neste sentido, salientamos que o art. 2.º, al. a), do Regulamento em apreço desconstruiu o valor plasmado no art. 2.º TUE nos seguintes princípios: “princípios da legalidade, que implicam um processo legislativo transparente, responsável, democrático e pluralista, bem como os princípios da segurança jurídica, da proibição da arbitrariedade dos poderes executivos, da tutela jurisdicional efetiva, incluindo o acesso à justiça, por tribunais independentes e imparciais, inclusive no que diz respeito aos direitos fundamentais, da separação de poderes, e ainda da não discriminação e da igualdade perante a lei”.

União Europeia não conseguem dar resposta às prestações sociais necessárias sem os recursos financeiros<sup>273</sup> que assim o permitem e sem uma adequada gestão dos mesmos.<sup>274</sup>

Por outro lado, a boa gestão financeira apenas é assegurada se as autoridades públicas dos Estados-Membros agirem em conformidade com a lei, e se os casos de fraude e evasão fiscais forem efetivamente objeto de investigação e repressão.

É neste contexto que surge o Regulamento de Condicionalidade, convocando atuações estaduais que consagrem soluções jurídicas aptas a reagir contra os comportamentos fiscalmente abusivos - atentatórios das exigências do Estado de Direito<sup>275</sup>.

Antecipamos, desde já, que no ordenamento jurídico português, uma das possíveis formas de reação traduz-se na adoção de instrumentos no âmbito do poder legislativo, de forma a impedir, dificultar ou reprimir os comportamentos abusivos por parte dos contribuintes. De entre tais instrumentos destacam-se, pela relevância prática que assumem no contexto da presente dissertação, os deveres acessórios de natureza informativa.

A propósito destes últimos deveres, adquire particular relevância o estudo da Lei nº 26/2020 de 21 de julho – diploma que transpõe a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária de “determinados mecanismos” internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, e à qual pretendemos dedicar as devidas considerações no segundo capítulo da presente dissertação.

Regressando ao Regulamento (UE, Euratom) 2020/2092, cumpre ainda referir que, na nossa ótica, existe um aspeto que é merecedor de crítica – mais precisamente, a ausência de controlo jurisdicional, que permita detetar se os Estados-Membros efetivamente investigam, reprimem, previnem e sancionam os comportamentos fiscalmente abusivos, cumprindo desta forma com as exigências do Estado de Direito, tal como pressupõe o Regulamento de Condicionalidade.

---

<sup>273</sup> A este propósito, importa referir que grande parte dos recursos são provenientes da cobrança de tributos, tal como previsto na Decisão (UE, Euratom) 2020/2053, do Conselho, de 14 de dezembro de 2020 e sobre a qual já tivemos oportunidade de tecer as devidas considerações, aquando da análise dos recursos próprios da União.

<sup>274</sup> A este propósito, o Tribunal de Justiça declarou que “existe *uma relação clara* entre, por um lado, o respeito pelo valor do Estado de direito e, por outro, a execução eficiente do orçamento da União, em conformidade com os princípios da boa gestão financeira, e a proteção dos interesses financeiros da União - Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de fevereiro de 2022, *Hungria/Parlamento e Conselho*, C-156/21 ECLI:EU:C:2022:97 e Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de fevereiro de 2022, *Polónia/Parlamento e Conselho*, C-157/21 ECLI:EU:C:2022:98.

<sup>275</sup> Importa notar que o princípio do Estado de Direito está intimamente ligado a dois outros conceitos de grande relevância na ordem jurídica da União e dos respetivos Estados membros: a democracia e os direitos fundamentais. Não existindo democracia nem respeito pelos direitos fundamentais sem Estado de Direito e vice-versa, pelo que se constata a existência de uma verdadeira “relação triangular” entre os três valores.

Ou seja, consideramos que o Conselho deveria ter a possibilidade, ainda antes de decidir sobre a aplicação das medidas que constam do artigo 5º do Regulamento<sup>276</sup>, de questionar junto do Tribunal de Justiça se a medida interna cumpre com os requisitos do Regulamento em apreço.

Em jeito de conclusão, reiteramos que o Regulamento de Condicionalidade, ainda que limitado ao nível do controlo jurisdicional, afigura-se como uma ferramenta eficaz na proteção do orçamento da UE, surgindo como um novo nível mais elevado de proteção do Estado de Direito, ao promovê-lo enquanto princípio que rege todo o ordenamento jurídico europeu, convocando para o efeito atuações por parte dos Estados-Membros, que sejam adequadas a reagir contra os comportamentos de evasão e de fraude fiscais.

## **6. Combate à evasão e fraude fiscais – um propósito firme?**

De forma a adensar a presente dissertação de uma maior componente reflexiva, urge questionar se a luta pela cooperação, pela transparência e pela troca automática e obrigatória de informações fiscais revela um propósito firme ou se pelo contrário, não passa de uma mera declaração de boas intenções.<sup>277</sup>

Consideramos ser ainda precoce fazer um balanço de um processo cujo êxito depende de múltiplos fatores, e mesmo, de eventuais acontecimentos imprevisíveis, tais como o futuro da União Europeia. Ainda assim, há um aspeto que nos parece incontornável: o debate em torno da questão fiscal na Europa e no mundo está na ordem do dia.<sup>278</sup>

A este respeito, importa referir que múltiplos fatores contribuíram para este renovado interesse pelos temas da fraude, evasão fiscal e da concorrência fiscal prejudicial.

Desde logo, 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<sup>279</sup>. De facto, consideramos que o regresso

---

<sup>276</sup> Uma vez preenchidas as condições previstas no artigo 4º, o artigo 5º elenca as medidas que podem ser adotadas, destacando-se, pela sua importância e impacto (desejavelmente dissuasor da violação do Estado de Direito), a suspensão dos pagamentos, quando não sejam implementados pelos Estados mecanismos capazes de, nos termos do artigo 4º, nº2, alíneas c) e e) do Regulamento, investigar, reprimir, prevenir e sancionar comportamentos fraudulentos que coloquem em causa a execução do orçamento da União ou a proteção dos seus interesses financeiros.

<sup>277</sup> Cfr. “Cooperação, transparência e troca de informações fiscais: estratégia da aranha ou declaração de boas intenções?” (artigo elaborado a convite dos organizadores) in C. Jiménez, C. García Novoa, J. Fernández C. (org.), *Nueva fiscalidad, Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*, Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017, disponível para consulta em Publicações – in memoriam António Carlos dos Santos (antoniocarlosdosantos.com) [25/06/2023].

<sup>278</sup> *Ibidem*, p.36.

<sup>279</sup> *Ibidem*, p.37.

destes temas à agenda política internacional é a confissão do relativo falhanço das ações encetadas anteriormente.<sup>280</sup>

Fica assim claro que o fenómeno da erosão da base tributária, em larga medida decorrente da persistência do fenómeno da concorrência fiscal prejudicial e do seu aproveitamento pelas empresas transnacionais, tornou-se um problema tendencialmente global, pondo em causa a arrecadação das receitas tributárias e o financiamento das funções sociais dos Estados pelos Orçamentos públicos, a equidade na distribuição dos encargos fiscais, bem como a soberania fiscal de muitos Estados, tendencialmente substituída pela soberania dos mercados.<sup>281</sup>

Além disso, o recurso a estratégias de poupança fiscal tem repercussões negativas na arrecadação de receitas dos Estados atingidos, e consequentemente, na própria União Europeia, já para não falar da capacidade de satisfazer os compromissos constitucionais com as funções sociais do Estado, que fica seriamente comprometida com a adoção dos comportamentos fiscalmente abusivos.<sup>282</sup>

É neste contexto que as revelações, em diversos meios de comunicação social, de práticas de evitação tributária, vieram contribuir para uma crescente pressão dos cidadãos cumpridores para a erradicação de práticas lesivas. Ressaltando ainda, 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.<sup>283</sup>

Na verdade, os escândalos do *Luxleaks*, do *Liechtenstein leaks*, e mais recentemente dos *Panama Papers*, têm incendiado a opinião pública, mobilizando uma intervenção internacional iniciada pelos Estados Unidos e continuada pelo G -20, pela OCDE e pela UE, que culminou no plano norte-americano de troca de informações conhecido por FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), no Plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE e na reprodução deste plano no quadro da União Europeia, com o pacote de antielisão fiscal.<sup>284</sup>

Consideramos que estas ações, devidamente articuladas e consolidadas entre si, provocarão uma modificação significativa dos parâmetros do Direito Fiscal Internacional<sup>285</sup>. É, sem

---

<sup>280</sup> Para uma visão sintética da evolução do tema em análise, ver SANTOS, A. C. dos, "O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo", in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2015, pp. 179-216.

<sup>281</sup> Cfr. SANTOS, António Carlos dos, "O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo", in Queiroz, Mary Elbe (coord.), *Tributação em Foco*, vol. 2, São Paulo: IPET/Foco Fiscal, 2015.

<sup>282</sup> *Ibidem*, p.38.

<sup>283</sup> A responsabilidade social das empresas tradicionalmente invocada noutras 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.

<sup>284</sup> Neste sentido, cfr. SANTOS, António Carlos dos, "Regimes fiscais mais vantajosos: uma aproximação ao conceito e à realidade", in CIDEFF /FDUL, *Implicações Orçamentais dos Regimes Fiscais Mais Vantajosos, Policy Papers* 2016/1 (revista eletrónica), disponível para consulta em Publicações – in memóriam António Carlos dos Santos (antoniocarlosdossantos.com) [27/06/2023].

<sup>285</sup> *Ibidem*, p.22-23.

sombra de dúvidas, um movimento muito importante neste domínio e que visa, em última instância, a preservação das receitas dos Estados contra as múltiplas práticas de fraude e evasão fiscais e de concorrência fiscal prejudicial.<sup>286</sup>

Entendemos que é, precisamente, na continuação da pressão da opinião pública<sup>287</sup>, mais do que nas boas intenções ou nos esforços dos organismos internacionais, que reside a estratégia da continuidade do processo de luta contra a fraude e evasão fiscais.<sup>288 289</sup>

Não obstante, reconhecemos que os desafios inerentes à criação de medidas internas (legislativas, administrativas, informáticas, entre outras), suscetíveis de operacionalizar todo este processo por parte das jurisdições são de salientar. Contudo, deve igualmente reconhecer-se que, na luta pela transparência e pelo reforço da cooperação, foram dados passos muito significativos, que há meia dúzia de anos eram de todo impensáveis.

Neste contexto, urge questionar se o problema ficaria atenuado se a União Europeia se tornasse numa federação fiscal. É nosso intuito responder a esta questão no apartado que se segue, pelo que importa desde já adiantar que, se verifica uma certa resistência por parte dos contribuintes em financiar mecanismos de partilha de risco, ao mesmo tempo a que se assiste a comportamentos oportunistas dos Estados-Membros, em ordem a defender os seus interesses contra os dos outros Estados- Membros. Pelo que, uma federação reservaria para si a competência para reagir contra tentativas de derrubar a solidariedade fiscal.

De resto, a conceção da União Europeia como uma federação acaba por ser reforçada com a adoção do Regulamento de Condicionalidade, na medida em que, o aludido Regulamento surge, precisamente, como uma forma de a União reservar para si o controlo quanto à forma

---

<sup>286</sup> *Ibidem*, p.23.

<sup>287</sup> Tal como salienta António Carlos dos Santos, “estamos em crer que, sem a pressão da opinião pública junto das autoridades, nacionais e europeias, motivada pelo escândalo da fuga ao fisco que envolveu muitas empresas multinacionais revelados por corajosas denúncias de jornalistas ou de profissionais (*Swissleaks*, Luxemburgo *leaks*, lista Lagarde, caso do Banco LGT no Liechtenstein, etc.), este recrudescer do combate à evasão, fraude e elisão fiscal ilícita não teria tido o impacto que tem hoje”- cfr. “O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo”, in Queiroz, Mary Elbe (coord.), *Tributação em Foca*, vol 2, São Paulo: IPET/ Foco Fiscal, 2015, pp. 443-476.

<sup>288</sup> Cfr. “Cooperação, transparência e troca de informações fiscais: estratégia da aranha ou declaração de boas intenções?” (artigo elaborado a convite dos organizadores) in C. Jiménez, C. García Novoa, J. Fernández C. (org.), *Nueva fiscalidad, Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*, Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017, disponível para consulta em Publicações – in memoriam António Carlos dos Santos (antoniocarlosdossantos.com) [25/06/2023].

<sup>289</sup> A propósito do controlo social, de natureza não institucional, efetuado por pessoas e entidades não integradas em esquemas formais de poder político ou jurídico – como é o caso da comunicação social e da opinião pública em geral, Joaquim Freitas da Rocha, refere que este é um tipo de controlo difuso, quer do ponto de vista dos atores, quer do ponto de vista dos efeitos, embora não seja um controlo negligenciável nas sociedades abertas e democráticas. Além do mais, são formas de reação tão legítimas quanto as formas jurídico-institucionais, não se podendo deixar de reconhecer que a vivência comunitária nos quadros de um Estado de Direito e Democrático não se compadece com uma atitude passiva e inerte, nem se esgota com a simples participação eleitoral por via do voto. De um ponto de vista subjetivo, o controlo social reflete o exercício dos direitos de cidadania e participação cidadã constitucional e legalmente previstos. – in *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019, p.226.

como os seus recursos são empregues, representando desta forma mais um passo em frente na construção do federalismo.<sup>290</sup>

## 7. A problemática do federalismo

Debruçando-nos sobre a problemática do federalismo, constatamos que as considerações dos juristas Peter Häberle e António La Pergola aconselham alguma cautela aos investigadores embrenhados pelos labirínticos percursos da teoria federal (ou teorias). Neste sentido, os autores propõem um enfoque interdisciplinar do federalismo. E nesta matéria a Ciência Política tem, incontestavelmente, obra feita.<sup>291</sup>

Queremos com isto denotar que os cientistas políticos perspetivaram o fenómeno do federalismo como um processo que se desenvolve com resultados alternados, segundo prevaleçam tendências centrífugas ou centrípetas<sup>292</sup>. Pelo que, apostaram na continuidade conceptual das várias formas através das quais o federalismo pode manifestar-se, sem perder as suas características essenciais, o que contesta a conceção estadualista do federalismo, tão cara aos juspublicistas.<sup>293</sup>

Nesta ordem de ideias, entendemos que o mais sólido contributo é fornecido pela teoria do *federalizing process*, construída por Carl Friedrich.<sup>294</sup> Ora, à luz da referida teoria, o federalismo significaria essencialmente *equilíbrio entre poder central e periférico* definido e assegurando jurídico-constitucionalmente.<sup>295</sup>

Não podemos deixar de mencionar a pertinência do pensamento de Friedrich, ao considerar o federalismo não como um modelo estático ou um termo fixo e preciso de divisão de poderes entre as autoridades central e periféricas, nas antes como um *processo de federalização de uma comunidade política*.<sup>296</sup>

---

<sup>290</sup> Para maiores desenvolvimentos vide BARBOSA, Andreia Isabel Dias, *The New Conditionality Regime (Regulation (EU, Euratom) 2020/2092) – The Rule of Law as a meta-principle and the emergence of a Law of execution in tax matters*. Disponível em: WP-Series-No.-01-22-The-Rule-of-Law-as-a-meta-principle-and-the-emergence-of-a-Law-of-execution-in-tax-matters-Andreia-Barbosa.pdf (jmn-eulen.nl).

<sup>291</sup> Neste sentido vide SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e Compromisso Constitucional nos Estados Compostos*, Coimbra, Almedina, junho, 2007, p.204.

<sup>292</sup> Neste caso, como explica Alessandra Silveira, “um sistema federal que nascesse da descentralização poderia voltar ao ponto de partida se não evoluísse em sentido centrífugo, assim como uma Confederação de Estados poderia transformar-se num Estado federal se a pressão das forças centrípetas se revelasse irresistível – in *Cooperação e Compromisso Constitucional nos Estados Compostos*, Coimbra, Almedina, junho, 2007, p.238.

<sup>293</sup> *Ibidem*, p. 204.

<sup>294</sup> A propósito da teoria do *federalizing process* cfr. Carl Friedrich, *Constitutional government and democracy*, Ginn, Boston, 1950, sobretudo capítulos 7 e seguintes, onde desenvolve a teoria do constitucionalismo; Carl Friedrich, *Federal constitutional theory and emergent proposals in federalism*, in *Federalism: mature and emergent*, New York, 1955; Carl Friedrich, *Trends to federalism in theory and practice*, Frederick Praeger Publishers, New York, 1968.

<sup>295</sup> A propósito do equilíbrio entre o centro e a periferia garantido juridicamente, cfr. POUND, Roscoe, *Law and federal government*, in *Federalism as a democratic process*, New Brunswick, 1942.

<sup>296</sup> Para maiores desenvolvimentos, vide SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e Compromisso Constitucional nos Estados Compostos*, Coimbra, Almedina, junho, 2007, p.205 e ss.

Mais, Friedrich concebia o processo federativo como o *contraponto necessário do processo de superação da autoridade estadual*. De tal concepção não estadualista de federalismo resultariam sobretudo as novas conformações políticas compostas<sup>297</sup>, das quais a União Europeia seria o mais flagrante exemplo.<sup>298</sup>

Em suma, julgamos que o entendimento professado por Friedrich teve o mérito de romper com a concepção estadualista do federalismo, e para aquilo que mais nos interessa, no contexto da presente dissertação, permitiu *agasalhar sob o manto do federalismo outras conformações políticas compostas até então desgarradas*, como é o caso da União Europeia.<sup>299</sup>

### 7.1. O federalismo fiscal

O fenómeno da desestadualização, certamente influenciado pelos ventos da denominada *pós-modernidade jurídica*, surge como uma das características nucleares dos ordenamentos jurídicos atuais<sup>300</sup>.

Neste sentido, embora a *supra-estadualização* não se tenha ainda manifestado de forma significativa, a *infra* e a *para-estadualização* já assumem contornos marcantes em bastantes ordenamentos jurídicos<sup>301</sup>. Por outro lado, avançando, desde já, com a componente fiscal, a disseminação e pulverização constitucional do poder político em muitos desses ordenamentos tem refletido também já uma clara intenção de disseminação e pulverização constitucional do poder tributário e fiscal, dando origem a um fenómeno que cada vez mais é designado como *federalismo fiscal*.<sup>302</sup>

O federalismo fiscal pode ser entendido como um setor do conhecimento jurídico que procura estudar as relações jurídico-financeiras que se estabelecem entre os vários escalões de um ordenamento financeiro composto.<sup>303</sup>

---

<sup>297</sup> A teoria do federalismo agasalha todas as manifestações concretas de integração entre comunidades que não avançaram para a constituição de um Estado federal (aqui caberiam o Estado regional, o Estado autonómico, a União Europeia, ou qualquer outra modalidade de sistema decisório multinível) – Assim, cfr. SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e Compromisso Constitucional nos Estados Compostos*, Coimbra, Almedina, junho, 2007, p.267.

<sup>298</sup> *Ibidem*, p. 209.

<sup>299</sup> *Ibidem*, p. 212.

<sup>300</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos*, disponível para consulta em Universidade do Minho: A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos (uminho.pt) [05/10/2023].

<sup>301</sup> *Ibidem*.

<sup>302</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos*, p. 2-3, disponível para consulta em Universidade do Minho: A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos (uminho.pt) [05/10/2023].

<sup>303</sup> *Ibidem*, p.3.

Tal como esclarece Joaquim Freitas da Rocha, este fenómeno pode ser entendido quer em sentido amplo, quer em sentido restrito. Num sentido amplo, traduz-se numa “maneira de tornar atuantes os princípios de autonomia (orçamental e de despesas) já previstos na maior parte das Constituições e, neste sentido, confunde-se com fenómenos como o regionalismo, o municipalismo ou até certas formas de descentralização.”<sup>304</sup>

Já num sentido impropriamente restrito, “o federalismo fiscal aparece intimamente ligado (e quase se reduzindo) ao problema das transferências de receitas públicas entre subordenamentos financeiros (*Finanzausgleich*).”<sup>305</sup>

A propósito do federalismo fiscal, cumpre-nos cogitar sobre a questão da construção escalonada de um sistema financeiro europeu. Antes, porém, uma palavra sobre a natureza jurídica da União.

A doutrina jurídica dominante considera que a União Europeia não é um Estado constitucional soberano baseado no monopólio da decisão política e da força física, e que os órgãos comunitários não foram criados pela vontade dos cidadãos europeus unidos. Ainda assim, tais órgãos criam direito vinculativo para os Estados-membros e seus cidadãos, isto é, exercem poderes soberanos originariamente reservados ao Estado, na conceção moderna.<sup>306</sup>

Como elucida Sérgio Vasques, é grande o esforço de integração fiscal que a União exige dos seus Estados-Membros, impondo-lhes não só a *harmonização negativa* dos seus sistemas fiscais - aquela que passa pela eliminação do protecionismo e da discriminação e que se concretiza essencialmente por via da jurisprudência do TJUE, mas igualmente uma *harmonização positiva*, que passa pela adoção de figuras tributárias comuns e que se concretiza através da edição de normas jurídicas aplicáveis em todos os Estados-Membros.<sup>307</sup>

De forma a comprovar a ideia anterior, basta pensar no relevo que o direito europeu possui na evolução do nosso sistema tributário, relevo esse que é bem maior do que aquele que pode transmitir a mera leitura da Constituição<sup>308</sup>.

A este propósito, importa ainda notar que ao longo das últimas décadas a harmonização fiscal europeia alargou-se a tal ponto que uma parcela substancial da legislação que produzimos

---

<sup>304</sup> *Ibidem*, p.3.

<sup>305</sup> *Ibidem*, p.3.

<sup>306</sup> Neste sentido, cfr. SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e Compromisso Constitucional nos Estados Compostos*, Coimbra, Almedina, junho, 2007, p.388.

<sup>307</sup> Cfr. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, outubro, 2019, p.132-133.

<sup>308</sup> A Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 8º, nº4, estatui que as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, “são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do estado de direito democrático” e *bastaria o primado do direito europeu que assim se consagra para lhe dar relevo em matéria fiscal* – Assim, vide VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, outubro, 2019, p.133.

neste domínio se esgota na transposição de diretivas europeias assim como na adaptação do sistema fiscal português à jurisprudência do TJUE. Pelo que, em matéria fiscal, como constata Sérgio Vasques, *podemos dizer que vivemos já um federalismo de facto*.<sup>309</sup>

## 7.2. A caminho de um sistema financeiro europeu?

Por ora, interessa-nos refletir acerca da questão da construção escalonada de um sistema financeiro europeu.

A este propósito, importa começar por referir que as visões mais “europeístas” perspetivam a possibilidade de estabelecimento de um sistema financeiro federal, em que os atuais Estados-Membros da UE se transformariam em futuros estados federados, criando-se um sistema autónomo de repartição competencial e de repartição de receitas públicas.<sup>310</sup>

Entendemos que tal será um caminho que dificilmente se conseguirá alcançar, pois, como clarifica Joaquim Freitas da Rocha, *apesar de os estados-membros já se assumirem como verdadeiros estados, a pedra de toque estará na estadualidade da União e esta, não se apresenta como algo líquido*.<sup>311</sup>

Importa ainda mencionar que a experiência federal tem como principal desafio o de saber acomodar a diversidade territorial que, muitas vezes, se traduz em diversidade cultural, linguística, religiosa, já para não falar em diversidade económica e até política.<sup>312</sup>

Para que a experiência federal seja sólida e duradoura é necessária a capacidade de gestão, com bom senso e com tolerância, dos “regionalismos” envolvidos que, por vezes, se arriscam a pôr em causa a própria sobrevivência da federação.<sup>313</sup> Além de que, uma federação só existe e só subsiste, na medida em que seja desejada pela população envolvida, à qual acresce a necessidade de uma cultura política apoiante.<sup>314</sup> Ora, a este propósito, o apoio político dos Estados surge como condição essencial para o efeito e tal apoio ainda está por vir.

Acompanhando de perto o pensamento de Joaquim Freitas da Rocha, há pelo menos dois entraves à possibilidade de estabelecimento de um sistema financeiro federal a nível europeu: (i)

---

<sup>309</sup> *Ibidem*, p. 133.

<sup>310</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos*, p.17, disponível para consulta em Universidade do Minho: A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos (uminho.pt) [05/10/2023].

<sup>311</sup> *Ibidem*, p.17.

<sup>312</sup> Vide, CABRAL, Nazaré da Costa, *A Teoria do Federalismo Financeiro*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2021, p.34.

<sup>313</sup> *Ibidem*, p. 34.

<sup>314</sup> *Ibidem*, p. 34.

em primeiro lugar, o défice democrático (ii) em segundo lugar, a existência de um sistema incipiente de repartição competencial.<sup>315</sup>

O primeiro entrave reporta-se à falta de legitimidade democrática direta, que, ao nível financeiro e tributário assume uma importância acrescida em face do princípio sacramental do *no taxation without representation*.<sup>316</sup>

As razões do défice democrático europeu prendem-se com o facto de o grosso das deliberações não resultar de um debate racional entre iguais, teleologicamente ordenado à tomada de uma decisão suficientemente ajustada aos valores, princípios e interesses publicamente argumentados, contra-argumentados e criticados pelos intervenientes.<sup>317</sup>

Há, contudo, quem sustente que a democracia supranacional não tem de reproduzir os mecanismos da democracia nacional, podendo a legitimação democrática provir de fatores alternativos à legitimação eleitoral, nomeadamente, da capacidade de *problem solving* ou de resolução dos problemas coletivos através da procura de consenso.<sup>318</sup> Há inclusivamente quem defenda a tese do *superavit democrático europeu*, em favor de um constitucionalismo democrático mais amplo do que aquele nacional.<sup>319</sup>

Seja como for, concordamos com a posição defendida por Joaquim Freitas da Rocha, no sentido em que o problema identificado *supra* só será resolvido com o necessário incremento de poderes do Parlamento Europeu.<sup>320</sup>

Quanto ao segundo entrave – existência de um sistema incipiente de repartição competencial –, entende-se que o mesmo dificilmente é compatível com as garantias de independência e verdadeira autonomia. Parece-nos que enquanto o sistema de repartição competencial não estiver claramente definido, a questão sobre o futuro da Europa não sairá do impasse.<sup>321</sup>

---

<sup>315</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos*, p.17-18, disponível para consulta em Universidade do Minho: A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos (uminho.pt) [05/10/2023].

<sup>316</sup> *Ibidem*, p.17-18.

<sup>317</sup> A propósito do défice democrático europeu cfr. SOARES, António Goucha, *O défice democrático da União Europeia: alguns problemas conexos*, in *Análise social*, vol. XXXII, n.º142, 1997; MELO, António Barbosa de, *Legitimidade democrática e legislação governamental na União Europeia*, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, Coimbra Editora, 2001.

<sup>318</sup> Neste sentido, vide SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e Compromisso Constitucional nos Estados Compostos*, Coimbra, Almedina, junho, 2007, p.390.

<sup>319</sup> *Ibidem*, p. 390.

<sup>320</sup> Tal como realça Joaquim Freitas da Rocha, o problema do défice democrático tem a sua origem no ordenamento interno (estadual), uma vez que este tem progressivamente assistido ao esvaziamento de competências dos órgãos legiferantes primários em detrimento do executivo-legislativo. Daí que se possa concluir que o problema deve ser colocado em primeiro lugar no plano interno e só depois internacional – cfr. nota de rodapé n.º 49 in *A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos*, p.18, disponível para consulta em Universidade do Minho: A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos (uminho.pt) [05/10/2023].

<sup>321</sup> *Ibidem*, p.18.

Ainda a propósito deste segundo entrave, entendemos que o princípio da subsidiariedade (que integra o compromisso<sup>322</sup> constitucional de cooperação dos sistemas federativos) poderá funcionar como princípio orientador da distribuição e exercício competencial, fornecendo desta forma as coordenadas para o tratamento do problema jurídico-político das competências nos ordenamentos compostos.<sup>323</sup>

Importa dar nota que apesar de a noção de subsidiariedade ter despertado as atenções jurídico-constitucionais europeias apenas a partir da década de cinquenta do século XX e de tal interesse ter sido reforçado pela inclusão da subsidiariedade no Ato Único Europeu de 1986, o certo é que a subsidiariedade não representa um novo conceito de ideias políticas<sup>324</sup>, afigurando-se antes como um *elemento básico dos movimentos federais, antigos e recentes*<sup>325</sup>.

A lógica da subsidiariedade prende-se com a definição de quem faz o quê e até onde, ou seja, com a eterna disputa política sobre qual a esfera de poder que deve atuar ou responsabilizar-se por um dado setor da vida comunitária.<sup>326</sup>

É que, o postulado, que outrora guiava os ordenamentos compostos, de que certas competências são *à priori* melhor conduzidas por dado nível governativo, já não se aplica. Tal significa que, ao invés de se determinar definitiva e rigorosamente a atuação de cada nível, é a lógica da subsidiariedade quem deve orientar a prossecução da partilha de responsabilidades.<sup>327</sup>

De resto, o grande desafio jurídico-constitucional que se coloca à Europa passa pela delimitação mais precisa das respetivas competências da União e Estados-membros.<sup>328</sup>

---

<sup>322</sup> Tal conceito de compromisso deverá ser entendido no sentido da *determinação de não se desviar de um certo curso de ação* – vide SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e Compromisso Constitucional nos Estados Compostos*, Coimbra, Almedina, junho, 2007, p.408. Sobre a ideia de subsidiariedade enquanto compromisso cfr. NORIEGA, Antonio Estella, *La paradoja de la subsidiariedad: reflexiones en torno de la jurisprudencia comunitaria relativa al artículo 3B (2) del Tratado de la Comunidad Europea*, in Revista española de derecho administrativo, n.º 101, Jan-Ma/1999, p.80-81.

<sup>323</sup> Vide SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e Compromisso Constitucional nos Estados Compostos*, Coimbra, Almedina, junho, 2007, p.409.

<sup>324</sup> *Ibidem*, p.410.

<sup>325</sup> No sentido em que a subsidiariedade constitui um elemento básico dos movimentos federais antigos e recentes, cfr. CONSTANTINESCO, Vlad, *Who 's afraid of subsidiarity?*, in Yearbook of European law, 11/1991, Clarendon Press, Oxford, 1992, p. 36.

<sup>326</sup> Neste sentido vide SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e Compromisso Constitucional nos Estados Compostos*, Coimbra, Almedina, junho, 2007, p.413.

<sup>327</sup> Vide SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e Compromisso Constitucional nos Estados Compostos*, Coimbra, Almedina, junho, 2007, p. 416.

<sup>328</sup> *Ibidem*, p. 417.

## Capítulo II- Enquadramento nacional do fenómeno de evitação tributária

Feito o enquadramento europeu, debruçar-nos-emos sobre a problemática do fenómeno da evitação tributária, no plano interno.

Uma vez que abordámos a Diretiva relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos tributários<sup>329</sup> -em que constatámos que o aumento de mobilidade dos sujeitos leva a que as necessidades em matéria de cobrança transfronteiriça de créditos tributários sejam cada vez maiores, em ordem ao combate de comportamentos fiscalmente abusivos -, entendemos que é pertinente, agora em sede do segundo capítulo, proceder à análise das especificidades, no plano jurídico interno, ao nível da cobrança de créditos que são relevantes para o orçamento da União Europeia. Esta análise justifica-se, na medida em que há recursos da União Europeia que, não obstante serem cobrados internamente, pertencem aos cofres da União Europeia. Contudo, note-se que a forma de cobrança não deixa de ter uma base jurídica europeia, pois estamos perante recursos da União e mais do que isso – recursos que a União utiliza para funcionar enquanto tal.

Além do mais, importa desde já salvaguardar que, a nossa análise estará circunscrita à cobrança coerciva de direitos aduaneiros e de IVA, precisamente porque são impostos, cuja receita reverte, no caso dos direitos aduaneiros, na totalidade para os cofres da UE e no caso do IVA, apenas de uma parte.

Pelo que, propomos, nestes termos, sinalizar no CPPT as disposições que são pensadas especificamente para a cobrança de direitos aduaneiros e para a cobrança de IVA – dois recursos próprios da União Europeia.

Por outro lado, tendo em conta aquilo que já foi sendo dito ao longo da presente dissertação – pese embora não nos pareça excessivo reafirmá-lo, a frustração dos créditos da UE, por via de comportamentos abusivos de evitação tributária, coloca em crise o Estado de Direito e como resulta da análise do Regulamento de condicionalidade<sup>330</sup>, a concretização do Estado de Direito fica diretamente dependente da resposta dos Estados-Membros a esses comportamentos, numa linha de atuação que passa pela investigação, pela prevenção e pelo sancionar de tais comportamentos.

---

<sup>329</sup> Cfr. Diretiva 2010/24/UE, do Conselho, de 16 de março de 2010.

<sup>330</sup> Cfr. Regulamento (UE, Euratom) 2020/2092 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de dezembro de 2020 relativo a um regime geral de condicionalidade para a proteção do orçamento da União, disponível para consulta em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A32020R2092>

Assim, encontra-se justificada a análise da resposta do ordenamento jurídico português aos comportamentos abusivos de evitação tributária. Reiterando uma ideia já por nós salientada no início da presente dissertação, tal resposta traduz-se, nomeadamente, em medidas ao nível do poder legislativo e medidas ao nível do poder administrativo.<sup>331</sup>

Serão alvo da nossa atenção as *mais vigorosas reações aos comportamentos evasivos* – ou seja, as reações que são encetadas pelo poder legislativo, *o qual tenta obstaculizar por diversas vias os caminhos de abuso calcorreados pelos contribuintes e outros obrigados tributários*.<sup>332</sup>

Importa, desde já, sublinhar que no âmbito do poder legislativo, os instrumentos que são utilizados mais frequentemente, de forma a impedir, dificultar ou reprimir os comportamentos abusivos são: o alargamento dos tipos fiscais, a criação das normas antiabuso, a imposição de deveres acessórios e a punição de comportamentos.<sup>333</sup>

Não obstante a pertinência da análise de todas as medidas ao nível do poder legislativo, por razões de limitação de abordagem, estaremos centrados no estudo da punição de comportamentos, bem como na imposição de deveres acessórios.<sup>334</sup>

Na senda da imposição de deveres acessórios, adquire particular relevância o estudo da Lei nº 26/2020, de 21 de julho – que é precisamente o busílis da presente dissertação – e que transpondo para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018, estabelece uma série de deveres acessórios de comunicação de informações fiscalmente relevantes.

A título conclusivo, aferir-se-á se os comportamentos fiscalmente abusivos em Portugal são ou não consequência da má despesa pública.

## **1. A cobrança interna de recursos próprios da União Europeia**

Ainda antes de proceder a maiores desenvolvimentos a respeito da matéria que aqui nos ocupa – a sinalização das disposições que são pensadas especificamente para a cobrança dos recursos próprios da União<sup>335</sup>, um esclarecimento prévio deverá ser feito. Neste sentido, a nossa

---

<sup>331</sup> Para mais desenvolvimentos, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, “Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à Livre Planificação Fiscal”, p.14. Disponível em Microsoft Word - 21 - DF e AV.doc (uminho.pt) (consultado em 13.04.2022). Cfr. ainda do mesmo autor, a obra: *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.134.

<sup>332</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.135.

<sup>333</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à Livre Planificação Fiscal*, p. 15. Disponível em Microsoft Word - 21 - DF e AV.doc (uminho.pt) [consultado em 26.04.2022]

<sup>334</sup> Para uma análise detalhada de todas as medidas ao nível do poder legislativo, bem como do poder administrativo, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023.

<sup>335</sup> A este propósito, importa referir que os recursos próprios da União Europeia visam assegurar o financiamento do orçamento anual da União, indo ao encontro dos seus interesses próprios, definidos à luz dos respetivos Tratados constitutivos – neste sentido, cfr. BARBOSA Andreia, *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021).

Com a referência expressa de que os interesses próprios da União Europeia não coincidem, sequer, com os interesses nacionais, vide SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p.222.

análise estará circunscrita à cobrança coercitiva de direitos aduaneiros e de IVA, uma vez que, em causa estão impostos, cuja receita reverte efetivamente a favor da União Europeia, sendo que, no caso dos direitos aduaneiros, reverte na totalidade para os cofres da UE<sup>336</sup> e no caso do IVA, apenas de uma parte<sup>337</sup>.<sup>338</sup>

### 1.1. A cobrança de direitos aduaneiros

A propósito dos direitos aduaneiros<sup>339</sup>, importará recordar que à luz da Decisão (UE, Euratom) 2020/2053, do Conselho, de 14 de dezembro de 2020, relativa ao sistema de recursos próprios da União Europeia,<sup>340</sup> os direitos aduaneiros consubstanciam créditos tributários da União Europeia, mas a respetiva cobrança é concretizada internamente<sup>341</sup>, pelas Autoridades Aduaneiras.<sup>342</sup> Importa, neste âmbito, fazer alusão à terminologia empregue no orçamento geral da União Europeia para o exercício de 2024, que aponta precisamente no sentido referido anteriormente, ao sinalizar que os direitos aduaneiros são “cobrados em nome da União pelos Estados-Membros”.<sup>343</sup>

Ora, no ordenamento jurídico português, o concreto mecanismo de cobrança que se encontra previsto para salvaguardar este recurso próprio da UE é o processo de execução fiscal<sup>344</sup>,

---

<sup>336</sup> Conforme dispõe o artigo 1.º da Decisão (UE, Euratom) 2020/2053, a receita obtida pela cobrança dos direitos aduaneiros é destinada a assegurar o financiamento do orçamento geral da União Europeia. Não obstante, e em conformidade com o estipulado no artigo 9.º, n.º 2, da aludida Decisão, os Estados-Membros, retêm, uma parte – cerca de 25% do montante de direitos aduaneiros arrecadados, mas apenas para compensar custos de cobrança – para um maior desenvolvimento deste ponto, *vide* BARBOSA Andreia, *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021), p.4.

<sup>337</sup> Neste último caso, por força do disposto nos n.º 1, alínea b) e 4, do artigo 2.º da Decisão (UE, Euratom) 2020/2053, o IVA constitui um imposto dos Estados, ficando 0,30% da base do IVA (limitada a 50% do rendimento nacional bruto) a favor da EU – cfr. BARBOSA Andreia, *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021), p.4, nota de rodapé n.º 8.

<sup>338</sup> Importará referir que, apesar de estarmos perante uma matéria que se encontra uniformizada no contexto da União Europeia, em matéria de procedimento e de processo, inclusivamente de cobrança, encontra-se disciplinada internamente por cada Estado-Membro. Pelo que não é de estranhar, o facto de se fazer uso de legislação interna, mais concretamente do CPPT, para tratar de questões que têm uma relevância supranacional.

<sup>339</sup> Sobre a qualificação dos direitos aduaneiros como tributos e, mais concretamente, como impostos, cfr. BARBOSA, Andreia, *A jurisdição aduaneira – (des)autonomização da jurisdição fiscal?* in *Jurisdição e Processo na Contemporaneidade*, Brasil, Editora CRV, Curitiba, 2018.

<sup>340</sup> Cfr. o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da aludida Decisão que prevê que as *receitas provenientes dos direitos aduaneiros sobre os produtos abrangidos pelo já caducado Tratado que institui a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço*, constituem recursos próprios inscritos no Orçamento da União.

<sup>341</sup> Cfr. art. 9.º, n.º 1, da Decisão (UE, Euratom) 2020/2053, onde se refere que *os recursos próprios a que se refere o art. 2.º, n.º 1, alínea a), são cobrados pelos Estados-Membros em conformidade com as disposições legislativas, regulamentares e administrativas nacionais*.

<sup>342</sup> Como explica Andreia Barbosa, “as Autoridades Aduaneiras correspondem às administrações aduaneiras dos Estados-Membros responsáveis pela aplicação da legislação aduaneira, bem como qualquer outra autoridade que, por força da legislação nacional, tenha competência para aplicar determinada legislação aduaneira” – in *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021), p.3-4, nota de rodapé n.º 3.

<sup>343</sup> De acordo com o orçamento aprovado para 2024, as receitas orçamentais atingem um montante total de 142 630 300 039 EUR. A taxa uniforme de mobilização dos recursos próprios baseados no IVA é fixada em 0,30 % e a dos recursos próprios baseados no RNB em 0,4579 %. Os recursos próprios tradicionais (principalmente direitos aduaneiros) representam 17,26 % do financiamento do orçamento de 2024. Os recursos próprios baseados no IVA representam 16,56 %, os recursos próprios baseados nos plásticos representam 4,97 % e os recursos próprios baseados no RNB 56,91 %. A previsão de outras receitas no exercício de 2024 eleva-se a 6 131 117 988 EUR. – disponível para consulta em L\_202400207PT.000101.fmx.xml (europa.eu).

<sup>344</sup> Com relevo sobre a questão, veja-se o artigo 113.º do CAU, com a epígrafe “execução forçada”, em que pode ler-se que *caso o pagamento do montante dos direitos aduaneiros não tenha sido efetuado no prazo fixado (pelo artigo 108.º do CAU), as Autoridades Aduaneiras recorrem a todos os meios previstos na legislação do Estado-Membro em causa para assegurar o pagamento desse montante*. Ora, no ordenamento jurídico português, tal meio é designado, precisamente, por execução fiscal, enquanto mecanismo processual especialmente criado para garantir celeridade na cobrança dos créditos.

encontrando-se expressamente prevista na alínea a), do número 1, do artigo 148º do CPPT, a utilização do processo de execução fiscal para a cobrança de dívidas aduaneiras.<sup>345 346</sup>

A este respeito, constatamos, que o processo de execução fiscal destinado à cobrança de dívidas aduaneiras conhece especificidades ao nível das soluções jurídicas que, em regra, valem em relação aos restantes créditos que são cobrados através deste concreto mecanismo de cobrança. Especificidades estas que se prendem, desde logo, com a suspensão do processo de execução fiscal.<sup>347</sup>

O regime regra, no que concerne à cobrança coerciva da generalidade dos créditos que podem ser seu objeto, decorre do disposto no artigo 169º, nº1 e 2 do CPPT e do artigo 52º, nº1 e 2 da LGT – de onde se depreende que a produção do efeito suspensivo fica dependente da reação contra a dívida exequenda, acompanhada da prestação da garantia idónea<sup>348</sup>. Para aquilo que nos interessa, no contexto da presente dissertação, é de salientar o disposto no nº11 do aludido artigo 169º do CPPT, entretanto revogado, que previa expressamente que o disposto naquele preceito não se aplicaria “às dívidas de recursos próprios comunitários”, aqui se incluindo, precisamente os direitos aduaneiros, tendo em conta tudo aquilo que referimos *supra*.<sup>349</sup>

Já o regime que se aplica aos direitos aduaneiros é aquele que se encontra versado no artigo 45º do CAU<sup>350</sup>, não havendo, por isso, espaço para a aplicação do disposto no artigo 169º do CPPT.<sup>351</sup> Note-se que, entendemos que a maior especificidade deste regime advém do facto de,

---

Sobre a caracterização da execução fiscal como uma “verdadeira ação – embora com uma forte componente não jurisdicional”, veja-se ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2021, p. 344. Com interesse sobre esta questão, cfr. SILVA, Hugo Flores da, *As nulidades do processo de execução fiscal*, in *Execução fiscal* (e-book), Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019, p.85, disponível para consulta em <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNrD3V1U%3D&portalid=30> [16/01/2024].

<sup>345</sup> Tal como denota Andreia Barbosa, *a própria forma como o legislador se refere ao âmbito da execução fiscal de modo a abranger os direitos aduaneiros – “tributos, incluindo impostos aduaneiros”* – sugere expressamente *ser condição da adequada interpretação do âmbito da execução fiscal fazer incluir, no conceito de tributo, os direitos aduaneiros* - Cfr. BARBOSA Andreia, *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021), p. 3.

<sup>346</sup> Como denota Jorge Lopes de Sousa, *a utilização desta forma de processo implica a competência dos serviços de finanças e dos tribunais tributários para a prática dos atos e conhecimento de questões previstas no CPPT, de harmonia com a repartição prevista nos arts. 150º e 151º in Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado* – vol. III, 6ª ed, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p.32.

<sup>347</sup> Como elucida Joaquim Freitas da Rocha, *a suspensão consiste, como o próprio conceito faz intuir, na paralisação momentânea dos trâmites da execução. Trata-se, bem vistas as coisas, de um importante “alívio” na esfera jurídica do executado que, assim, no mínimo, vê os atos de oneração ou restrição retardados*. - cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2021, p.399.

<sup>348</sup> Sem prejuízo de a mesma poder ser dispensada, em conformidade com o disposto nos artigos 52º, nº4, da LGT e 170º do CPPT.

<sup>349</sup> Tal como explica Jorge Lopes de Sousa, tal restrição *harmoniza-se com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o CPPT, pois ela estava já insita na LGT, que no nº1 do seu artigo 1º, reconhece a primazia do direito comunitário sobre as suas normas* – in *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado* – vol. III, 6ª ed, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p.221.

A propósito do aludido preceito, veja-se ainda o pensamento de Andreia Barbosa, ao afirmar que “o disposto no nº11 do art.169º do CPPT parecia, assim, ser afetado por dois problemas, que terão, a nosso ver, justificado a respetiva revogação: por um lado, (i) mostrava-se redundante, considerando a necessária conformidade que o direito interno deve ao direito da União; por outro lado, (ii) mantendo-se nos exatos termos em que se encontrava estabelecido, poderia levar à (inconstitucional) interpretação segundo a qual a suspensão da eficácia de atos de liquidação das dívidas aduaneiras estava impedida.” – in *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021), p.8.

<sup>350</sup> Para uma maior densificação deste regime *vide* BARBOSA Andreia, *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021), p. 8.

<sup>351</sup> Chamado a pronunciar-se sobre a conformidade desta exceção ao regime geral previsto no CPPT com os princípios constitucionais, desde logo o princípio da tutela jurisdicional efetiva, o Tribunal Constitucional (TC) não a julgou inconstitucional – *vide* Acórdão do TC., processo 309/05, de 18 de janeiro de 2006.

*por regra, as decisões das Autoridades Aduaneiras, serem imediatamente executórias (privilégio de execução prévia), não revestindo efeito suspensivo o recurso delas interposto.*<sup>352</sup>

Todavia, a suspensão da execução fiscal poderá ter lugar nas circunstâncias definidas pelo n.º 2 do artigo 45.º do CAU.<sup>353</sup> Sendo neste caso necessário, por regra, e nos termos do n.º 3 do artigo 45.º do CAU, que venha a ser prestada uma garantia<sup>354</sup>, sem prejuízo da possibilidade da sua dispensa.

De resto, serão as Autoridades Aduaneiras, e não o órgão de execução fiscal, quem pode decidir sobre a suspensão da execução dos atos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras.<sup>355</sup>

A respetiva decisão da Autoridade Aduaneira sobre a atribuição deste efeito suspensivo, seja ou não provocada por requerimento do interessado na sua obtenção, é controlável através de *recurso* para a autoridade judiciária competente.<sup>356</sup>

Por fim, consideramos que a não aplicação do disposto no CPPT à execução fiscal, tendo como objeto os direitos aduaneiros, não é violadora das exigências de igualdade<sup>357</sup>, plasmadas no artigo 13.º da CRP. Assim o entendemos, uma vez que a execução fiscal tendente à cobrança de direitos aduaneiros, cujo destino são os cofres da UE, conhece especificidades, comparativamente com a execução fiscal que tenha como objeto outros créditos do Estado português. Pelo que, como

---

<sup>352</sup> Vide BARBOSA Andreia, *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021), p. 8. No mesmo sentido, cfr. PEREIRA, Tânia Carvalhais, *O Contencioso aduaneiro*, in *Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro – 2016*, p.28, disponível para consulta em *Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro - 2016* (justica.gov.pt) [26/02/2024].

<sup>353</sup> De acordo com o aludido preceito, *as Autoridades Aduaneiras devem suspender, total ou parcialmente, a execução dessa decisão caso tenham motivos fundamentados para pôr em dúvida a conformidade da decisão impugnada com a legislação aduaneira ou que seja de recear um prejuízo irreparável para a pessoa em causa.*

De acordo com Tânia Carvalhais Pereira, *o que entender por “motivos fundamentados para pôr em dúvida a conformidade da decisão impugnada com a legislação aduaneira” e a consubstanciação do “receio de um prejuízo irreparável” não resultam evidentes, cabendo à doutrina e, em última instância aos Tribunais, a densificação destes conceitos. A apreciação do caráter fundamentado dos motivos para pôr em dúvida a decisão com a legislação aduaneira importa uma certa margem de subjetividade na respetiva apreciação. Na década de 80, antes mesmo da entrada em vigor do CAC, o TJUE fixou jurisprudência no sentido de que o prejuízo de caráter financeiro só será considerado irreparável se não for suscetível de ser inteiramente ressarcido com o ganho da causa (C-130/95, de 26 de setembro de 1988). Seriam os casos, por exemplo, de a execução imediata do ato ser suscetível de ocasionar a dissolução da sociedade ou de impor ao particular a venda da sua morada de família.* – in *O Contencioso aduaneiro*, in *Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro – 2016*, p.28, disponível para consulta em *Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro - 2016* (justica.gov.pt) [26/02/2024].

<sup>354</sup> Quanto à forma da garantia a prestar aplicar-se-á o disposto no artigo 92.º do CAU, não havendo por isso espaço para a aplicação do disposto no artigo 199.º do CPPT.

<sup>355</sup> Neste sentido, se decidiu no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 1/3/2011, processo n.º 02442/08.

<sup>356</sup> Tal como concretiza Andreia Barbosa, *a decisão sobre a atribuição do efeito suspensivo é (necessariamente) controlável através de recurso contencioso, consubstanciando um direito constitucionalmente garantido pelo art.268.º, n.º 4, a que são aplicáveis as regras do Direito interno português, por remissão do n.º 4 do artigo 44.º do CAU*. Neste sentido, cfr. BARBOSA Andreia, *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021), p.9 e 11.

Com relevo sobre a questão apresentada, vide PEREIRA, Tânia Carvalhais Pereira, “Direito Aduaneiro Europeu: vertente tributária”, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2020, p.233, onde a autora refere que “recurso [deve ser] aqui entendido em sentido amplo, como garantia de uma tutela efetiva, podendo abranger qualquer meio de reação graciosa ou contenciosa.”

<sup>357</sup> A este propósito importa referir que o Tribunal Constitucional se tem pronunciado variadíssimas vezes sobre o princípio da igualdade, reconduzido, essencialmente, à proibição do arbítrio.

O aludido princípio é acolhido no artigo 13.º da CRP, considerado como estruturante do Estado de Direito Democrático e do próprio sistema constitucional global. *Postula, em síntese, que se dê tratamento igual a situações essencialmente iguais e tratamento desigual a situações desiguais, proibindo, inversamente, o tratamento desigual de situações iguais e o tratamento igual de situações desiguais. Proíbe-se, assim, o arbítrio e afasta-se a discriminação infundada.*

– cfr. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª edição, 1993, p. 125.

Com relevo sobre a matéria apresentada, vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 60/2006, processo n.º 309/05.

em causa estão dimensões distintas, que conseqüentemente convocam tratamentos jurídico-normativos necessariamente distintos, o princípio da igualdade não se encontra beliscado.

## 1.2. A cobrança do IVA

Dando continuidade à tarefa proposta de proceder à análise das especificidades da cobrança de créditos que são relevantes para o orçamento da UE, procuraremos nesta divisão sinalizar no CPPT as disposições que estão pensadas especificamente para a cobrança de IVA – que tal como os direitos aduaneiros, se assumem como recursos próprios da UE.<sup>358</sup>

A este propósito, e pela relevância prática que assume no contexto da presente dissertação, parece-nos pertinente a constatação de que o IVA não pode ser cobrado em execução fiscal, nos mesmos termos que uma dívida de IRC, a título exemplificativo. Desde logo, as regras no que concerne ao pagamento em prestações são diferentes.

Assim, cumpre referir que o preceito que disciplina esta matéria é o artigo 196º do CPPT, que prevê que as dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais. Contudo, por força do nº2 do referido preceito, verifica-se a exclusão relativamente às dívidas resultantes da falta de entrega, dentro dos prazos legais, de imposto legalmente repercutido a terceiros- que é o caso precisamente do IVA<sup>359</sup> –, salvo em caso de falecimento do executado.<sup>360</sup>

Urge questionar a razão de ser de tal adstrição. Ora, entende-se que, quando em causa estão dívidas resultantes da falta de entrega de prestações tributárias alvo de repercussão a terceiros, o juízo de censura é mais elevado, pois o encargo do imposto foi suportado por pessoa diferente do executado, que dele presumivelmente se terá apropriado, resultando desde logo, um prejuízo para o Estado.<sup>361</sup> Se, antes pelo contrário, se permitisse a aplicação do regime geral do

---

<sup>358</sup> Nos termos do artigo 2º, nº1, alínea b), da Decisão (UE, Euratom) 2020/2053 do Conselho, de 14 de dezembro de 2020, já aqui aludida, constituem recursos próprios inscritos no orçamento da União, as receitas provenientes da aplicação de uma taxa de mobilização uniforme de 0,30%, para todos os Estados-Membros, ao montante total de receitas do IVA cobrado sobre todas as operações tributáveis, dividido pela taxa média ponderada do IVA calculada para o ano civil em causa nos termos do Regulamento (CEE, Euratom) nº 15553/89 do Conselho. Para cada Estado-Membro, a matéria coletável do IVA não pode exceder 50% do rendimento nacional bruto.

Note-se, contudo, que os termos, descritos *supra*, para a determinação deste recurso próprio da UE foram simplificados, na sequência da qualificação, por parte do Tribunal de Contas, do Parlamento Europeu e dos Estados-Membros, das anteriores formas de determinação como excessivamente complexas – para um maior desenvolvimento deste ponto, vide BARBOSA, Andreia, *O Essencial do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 1ª edição, AEDUM, 2021, p. 22, nota de rodapé nº 41.

<sup>359</sup> Tal resulta, desde logo do disposto no art.º 37.º do CIVA, sendo a repercussão intrínseca ao funcionamento do mesmo.

<sup>360</sup> Com relevo sobre a temática apresentada vide o Acórdão do STA de 4 de novembro de 2020, processo nº 0197/20.3BEALM (relator: Paulo Antunes), onde o douto Tribunal decidiu que a lei apenas impede o acesso ao regime geral do pagamento das dívidas em prestações quando o imposto em cobrança coerciva tenha sido efetivamente repercutido a terceiro pelo devedor e não quando estejam em causa dívidas de IVA não liquidado aos clientes. Aderimos à posição do Tribunal, no sentido em que se estiverem em causa dívidas de IVA não liquidado, nada impede a que se possa recorrer ao regime do artigo 196º do CPPT, que permite o pagamento da dívida em prestações.

<sup>361</sup> Aquilo que se pretende impedir é que o devedor do imposto que já o recebeu de terceiro, seja porque o repercutiu seja porque o reteve, se aproprie do respetivo montante, não o entregando de uma só vez e integralmente nos cofres do Estado, conduta que tem associado um desvalor que a lei pune como crime ou contra-ordenação (cfr. arts. 105.º e 114.º RGIT) - Neste sentido, cfr. GUERREIRO, António Lima *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, Lisboa, 2000, p. 202.

pagamento em prestações do imposto repercutido a terceiros, estar-se-ia diríamos nós a “premiar” o devedor do imposto, pois para além de se financiar à custa do repercutido (contribuinte de facto) e do Estado, ainda lhe via conferida a possibilidade de entregar o imposto de forma faseada. Consideramos que tal hipótese não é admissível à luz da própria mecânica de funcionamento do IVA e à luz das regras de concorrência entre os operadores económicos.<sup>362</sup>

Por isso mesmo, a razão que sustenta esta proibição deixa de se justificar em caso de falecimento do executado (*vide* n.º 2 do artigo 196.º do CPPT) ou nos casos densificados pelo legislador nas duas alíneas do n.º 3 do artigo 196.º do CPPT, sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional ou criminal que no caso couber.

Em suma, podemos concluir que, estando em causa a cobrança coerciva de dívidas aduaneiras ou de IVA, os termos em que se concretiza a execução fiscal conhecem especificidades, comparativamente com os casos em que a execução é destinada a cobrir outros tributos. Não obstante e pelos motivos densificados *supra*, a circunstância de a execução fiscal conhecer variações na sua configuração, em função do tipo de dívida, não parece contrariar as exigências constitucionais de igualdade e de acesso ao Direito e à justiça.

## **2. Reações a nível interno (estadual)**

Propomos, no apartado que agora se inicia, a análise das medidas de reação do ordenamento português aos comportamentos abusivos de evitação tributária – medidas essas de cariz legislativo, mais precisamente a punição (criminal e contraordenacional) desses comportamentos e ainda a imposição de deveres acessórios. Entendemos que esta análise se justifica por se tratar da forma de reação mais vigorosa, por parte do ordenamento jurídico interno, aos comportamentos fiscalmente abusivos.<sup>363</sup>

### **2.1. Punição (criminal e contraordenacional)**

Nesta fase, é importante deixar uma referência à esfera criminal/contraordenacional, atendendo ao facto de se considerar que a imposição de penas (*lato sensu*: prisão, multas e coimas) *materializa a derradeira forma de reação legislativa aos comportamentos de evitação fiscal desconformes, assumindo-se como o último remédio de combate, quando se concluir pela limitação ou inadequação dos restantes*.<sup>364</sup>

---

<sup>362</sup> Ou seja, estar-se-ia a admitir que quem recebeu de terceiros a totalidade do imposto, com a obrigação de o entregar integralmente e de uma só vez, o entregasse faseadamente em igualdade de circunstâncias com quem tivesse de suportar ele mesmo o encargo com o imposto.

<sup>363</sup> Neste sentido cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.135.

<sup>364</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.200-201.

É neste âmbito que se afirma a sua subsidiariedade, sob pena de se utilizar o arsenal sancionatório mais pesado ao dispor do ordenamento jurídico para reprimir comportamentos que não justificariam tal grau de reação. Na verdade, a penalização surge como último recurso, apenas quando se constata que as normas antiabuso (geral ou específicas), os impostos de saída, as listas de territórios, ou os deveres de comunicação não produzem os efeitos pretendidos, no sentido de demover os contribuintes e outros obrigados tributários da adoção de comportamentos abusivos.<sup>365</sup>

Constatamos, portanto, que as infrações tributárias de caráter criminal<sup>366</sup> e as de caráter contraordenacional<sup>367</sup> estão previstas e são punidas nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Perante tal constatação, iremos relevar os objetivos que presidiram à criação deste diploma legal, assim como os respetivos antecedentes e a sua organização sistemática. Por outro lado, importa traçar, ainda que de forma breve, a noção de infração tributária e por fim fazer referência à distinção entre o ilícito criminal e o ilícito contraordenacional.

### 2.1.1. Base normativa

A sede legal do direito fiscal punitivo encontra-se desde 5 de julho de 2001 no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).<sup>368</sup>

Importará desde já salientar que, contrariamente ao Regime Geral das Contraordenações, que tem gozado de uma estabilidade desadequada<sup>369</sup>, levando-o a um progressivo afastamento aplicativo, o Regime Geral das Infrações Tributárias conta, neste momento, com mais de três dezenas de alterações ao seu texto.<sup>370</sup>

Constatamos, portanto, que a existência do RGIT - enquanto diploma unificador dos princípios e regras processuais aplicáveis às infrações tributárias - constitui para esta matéria um

---

<sup>365</sup> *Ibidem*, p.201.

<sup>366</sup> As infrações tributárias de caráter criminal são as previstas nos artigos 87º a 107º do referido diploma.

<sup>367</sup> As infrações tributárias de caráter contraordenacional são as indicadas nos artigos 108º a 127º do aludido diploma.

<sup>368</sup> Como constata Tiago Lopes de Azevedo, *O Regime Geral das Infrações Tributárias, criado pela Lei 15/2001, estabeleceu mais um regime geral especial, desta feita no domínio das infrações tributárias* – in *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.47.

De acordo com o mesmo autor, *ainda que tenha havido uma prévia publicação de lei de autorização (artigo 52º da Lei 87-B/1998), o governo, com cautela por força da responsabilidade penal das pessoas coletivas, que não era ainda acolhida nos termos atuais pelo Código Penal por força do princípio *societas delinquere non potest*, não chegou a criar o respetivo decreto-lei autorizado, deixando caducar a autorização por força do artigo 165º da Constituição. Porém note-se que a Lei 15/2001 teve por base a “Proposta de Lei 53/VIII”, disponível para consulta em [DetalheIniciativa \(parlamento.pt\)](http://DetalheIniciativa.parlamento.pt) – cfr. *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.47, nota de rodapé nº 70.*

Sobre este ponto cfr. ainda Cfr. SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações tributárias*, 3ªed., (Cadernos do IDEFF), Almedina, 2010, p.15.

<sup>369</sup> Conforme constata Tiago Lopes de Azevedo, um dos problemas que o Regime Geral das Contraordenações enfrenta é precisamente a *falta de atualização* do referido Regime e a par dessa atualização, a falta de definição de critérios de distinção do ilícito criminal e do ilícito contraordenacional, que possam servir de *guia ao legislador prospetivo*, contribuindo para que o Regime Geral das Contraordenações passasse a ser *o regime geral estagnado, sendo deixado a flutuar na ordem jurídica contraordenacional, com uma expressão diminuída* – in *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p. 46.

<sup>370</sup> Cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.47.

acontecimento histórico, pois, nunca, até então, as infrações de caráter punitivo do domínio dos impostos administrados pelas alfândegas e do domínio dos impostos administrados pela DGCI haviam sido objeto de tratamento unitário.<sup>371</sup>

Além disso, a criação do Regime Geral das Infrações Tributárias assumiu dois grandes objetivos: (i) por um lado, a revisão do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras e do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras, no sentido de os unificar num único texto legislativo<sup>372</sup>; (ii), por outro lado, a aproximação do Direito fiscal sancionatório à matriz do modelo sancionatório português, enformado pelo Direito sancionatório penal e Direito sancionatório contraordenacional.<sup>373</sup>

A propósito da sistematização do diploma em apreço, importa notar que o Regime Geral das Infrações Tributárias está dividido em três partes: a primeira é relativa aos princípios gerais, havendo normas com e sem natureza principiológica. Já a segunda parte está delimitada por normas de natureza adjetiva e a terceira parte é dedicada aos tipos sancionatórios.

No que concerne à primeira parte, esta encontra-se estruturada em três capítulos, sendo o primeiro aplicável ao Direito penal e contraordenacional, o segundo aplicável somente ao Direito penal tributário e o terceiro relativo ao Direito contraordenacional tributário.

Já a segunda parte comporta dois capítulos: o primeiro é relativo às normas adjetivas de caráter penal, enquanto o segundo é relativo às normas adjetivas de caráter contraordenacional.

Por fim, a terceira parte está dividida em dois títulos: o primeiro é relativo aos tipos legais de crime tributário, enquanto o segundo é relativo aos tipos legais contraordenacionais. Por sua vez, o primeiro título está dividido em quatro capítulos, sendo o primeiro relativo aos crimes tributários comuns, o segundo dispõe sobre os crimes aduaneiros e o terceiro sobre crimes contra

---

<sup>371</sup> Cumpre referir que, *os regimes de infrações tributárias constavam do RJIFA e do RJIFNA, diplomas respeitantes às infrações aduaneiras e não aduaneiras, respetivamente. A unificação dos dois regimes de infrações tributárias iniciou-se com a LGT, que reuniu, no seu título V, normas comuns às infrações aduaneiras e não aduaneiras. Essa unificação é completada com o RGIT que está vocacionado para aplicação à generalidade das infrações tributárias (como se conclui do n.º 2 do seu art. 1.º) – neste sentido, vide SOUSA, Jorge Lopes de, SANTOS, Manuel Simas, Regime Geral das Infrações Tributárias anotado, 4.ª edição, Áreas Editora, dezembro 2010, p.16.*

Com igual relevo, *vide SILVA, Isabel Marques da, Regime Geral das Infrações tributárias, 3.ªed., (Cadernos do IDEFF), Almedina, 2010, p.26, onde se refere que, em vésperas de aprovação do novo regime legal o essencial do direito fiscal punitivo se continha em dois diplomas autónomos – o RJIFA, de 1989, e o RJIFNA, de 1990 -, diplomas que vigoravam paralelamente, dentro dos respetivos domínios materiais de aplicação, estabelecendo dentro desse âmbito uma disciplina tendencialmente completa da ilicitude tributária de caráter punitivo, pois, não se limitando à tipificação autónoma das infrações que consubstanciavam a violação típica dos valores ou interesses do Estado enquanto credor tributário, estabeleciam igualmente os princípios e regras gerais aplicáveis àquelas infrações (contantes das Partes I do RJIFA e do RJIFNA), bem como as respetivas regras do processo penal fiscal (constantes da Parte IV do RJIFA e da Parte III do RJIFNA).*

Com relevo sobre os antecedentes legislativos do RGIT, *vide ainda AZEVEDO, Tiago Lopes, Lições de Direito das Contraordenações, Almedina, Coimbra, 2022, p.48-49.*

<sup>372</sup> Como bem denota Tiago Lopes de Azevedo, *os tratamentos das mesmas matérias no domínio do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras e do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras era problemático, levando a resultados diferentes. Assim, veja-se por exemplo a questão do prazo de prescrição do procedimento contraordenacional, que no Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras era de um ou dois anos, por força do artigo 20.º respetivo e no Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras era de cinco anos, de acordo com o disposto no respetivo artigo 35.º - in Lições de Direito das Contraordenações, Almedina, Coimbra, 2022, p.47, nota de rodapé n.º 72.*

<sup>373</sup> *Vide AZEVEDO, Tiago Lopes, Lições de Direito das Contraordenações, Almedina, Coimbra, 2022, p.47*

a segurança social. Em relação ao segundo título, o mesmo está dividido em dois capítulos: o primeiro relativo às contraordenações aduaneiras e o segundo relativo às contraordenações tributárias.<sup>374</sup>

### 2.1.2. Noção de infração tributária

Seguindo de perto a doutrina de Nuno Sá Gomes<sup>375</sup> e de Pedro Soares Martinez<sup>376</sup>, importa, desde já, clarificar que a infração tributária se distingue do *ilícito tributário*, em sentido amplo.

Na verdade, pode considerar-se que *o ilícito tributário constitui um grande círculo do qual faz parte, entre outras realidades, também a da infração tributária*.<sup>377</sup>

Não obstante qualquer comportamento desconforme à lei tributária constituir uma infração à mesma, tem sido entendido que a expressão “infração tributária” apenas dirá respeito *aos factos típicos, ilícitos e culposos, declarados como puníveis por lei anterior*, que podem traduzir-se na prática de um crime ou de uma contraordenação.<sup>378 379</sup>

Por outro lado, cumpre referir que a infração tributária é constituída por um facto material (*nullum crime sine actione*), que preencha um tipo descrito na lei (*nullum crimen sine lege*), que tenha sido praticado culposamente (*nullum crimen sine culpa*) e que naquele tipo esteja prevista a aplicação de uma pena (crime) ou uma coima (contraordenação).<sup>380</sup>

---

<sup>374</sup> Cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.53-54.

A propósito da sistematização do RGIT, vide ainda PAIVA, Carlos, *Das infrações fiscais à sua persecução processual*, Almedina, Coimbra, 2012, p.13 e SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações tributárias*, 3ªed., (Cadernos do IDEFF), Almedina, 2010, p.49-50.

Constata-se que não há referência às contraordenações tributárias comuns e contra a segurança social porque as mesmas estão previstas em diplomas avulsos – cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.54, nota de rodapé nº 92.

<sup>375</sup> De acordo com Nuno Sá Gomes, a violação das normas tributárias pode desencadear, em abstrato, consequências reconstitutivas, preventivas, compensatórias, compulsórias e punitivas – in *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, ed. Rei dos Livros, Lisboa, 2000, p.18-20.

<sup>376</sup> Soares Martinez considera, aliás, que a *infração fiscal* propriamente dita (isto é, a infração fiscal em sentido estrito) reporta-se à violação dos comandos tributários suscetíveis de provocar uma “sanção de tipo penal, de tipo punitivo”, o que sem sombra de dúvida, reforça a ideia de que as infrações fiscais não têm por base um qualquer tipo de ilícito, mas somente aqueles que tenham dignidade suficiente para comportarem a aplicação de uma sanção de tipo punitivo, quer seja uma pena (de multa ou de prisão), uma coima ou uma sanção acessória – in *Direito Fiscal*, Almedina, 10ª edição, Coimbra, 2000, p.333-334. Cfr. ainda GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p.78, nota de rodapé nº 127.

<sup>377</sup> Cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 78.

<sup>378</sup> Cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 79.

<sup>379</sup> De forma a corroborar tal entendimento, vide o nº1 do artigo 2º do RGIT, que define *infração tributária* como todo o *facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior*, noção que convoca todos os elementos essenciais dos conceitos de crime e de contraordenação (tipicidade, ilicitude, culpa e anterioridade da lei incriminadora) – neste sentido, cfr. SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações tributárias*, 3ªed., (Cadernos do IDEFF), Almedina, 2010, p.57.

Com relevo sobre esta questão cfr. o Acórdão do STA, de 23-1-1985 (Rec.2793), Acs. Dout. do STA, 282, 686, onde se refere o seguinte: I – A *infração tributária assenta na possibilidade de um juízo de censura ao seu agente, não bastando para a sua perfeição a verificação da mera materialidade dos factos em que exterioriza*; II- *É, pois, seu pressuposto a culpa, abrangendo esta o dolo ou a simples negligência*. III - *Nas infrações fiscais o dolo não se presume, pelo que os elementos que o definem carecem de comprovação*.

<sup>380</sup> Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, 4ª edição, Áreas Editora, dezembro 2010, *Ibidem*, p.36.

Pelo que, o comportamento humano, isto é, a conduta é o ponto de partida de toda a elaboração do direito sancionatório, abrangendo tanto a ação como a omissão, com referência ao resultado por ela produzido.<sup>381</sup>

Podemos, portanto, concluir que para existir uma infração tributária basta que haja um facto típico e antijurídico. Para a aplicação da sanção<sup>382</sup>, porém, é necessário que o facto, além de típico e antijurídico, seja censurável, isto é, reprovável.<sup>383</sup>

A este propósito, cumpre referir que estamos de acordo com Hugo Flores da Silva, quando o autor faz assentar o desvalor jurídico associado às infrações tributárias na contrariedade de determinados comportamentos típicos relativamente ao que se encontra preceituado nas normas jurídicas tributárias de natureza substantiva. Na verdade, as sanções mais não são do que consequências jurídicas desvaliosas resultantes da prática de determinados comportamentos que colidem com os comandos normativos do ordenamento jurídico-tributário.<sup>384</sup>

### 2.1.3. Distinção entre ilícito criminal e ilícito contraordenacional

Tal como enunciamos anteriormente, os comportamentos que atentem contra as normas jurídicas fiscais podem ser qualificados como infrações tributárias, daí podendo decorrer consequências de natureza contraordenacional ou criminal, conforme os casos, para os sujeitos que nelas incorram.<sup>385</sup>

Assim, o conceito de infração tributária caracteriza-se pela sua *bidimensionalidade*, comportando duas subcategorias distintas: os *crimes* e as *contraordenações fiscais*.<sup>386 387</sup>

No essencial, e como explica Hugo Flores da Silva, *os comportamentos mais graves do ponto de vista da ilicitude serão considerados crimes fiscais, e corresponder-lhes-*

<sup>381</sup> *Ibidem*, p.36.

<sup>382</sup> A propósito dos fins das penas, importa trazer à colação a visão jurisprudencial e neste sentido, *embora devendo revestir um sentimento profundamente pedagógico e ressocializador, as penas devem ser aplicadas com o escopo essencial de restabelecer a confiança coletiva na validade e na eficácia das normas postas em crise com a prática do crime, ou seja, em última análise, com o fim de restabelecer a eficácia do próprio sistema jurídico-penal* – Cfr. Acórdão do STJ de 11/11/99, proc. n.º 959/99.

No domínio contraordenacional, *a aplicação de sanções contraordenacionais tem unicamente finalidades sancionatórias, de prevenção geral e de prevenção especial. Não obstante este entendimento, o legislador tem atribuído, materialmente, finalidades financeiras à cobrança de coimas. Um dos reflexos dessa transfiguração do Direito contraordenacional é demonstrada precisamente com os efeitos do pagamento total da coima. É claro que não se pode negar que as sanções são uma fonte de receita para o Estado. Mas, as sanções são uma fonte de receita, não devido à finalidade das sanções, mas como uma mera consequência da prática de condutas ilegais e do respetivo sancionamento* – neste sentido, *vide* AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.208 e 270.

<sup>383</sup> Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, 4ª edição, Áreas Editora, dezembro 2010 p.36.

Ainda de acordo com os aludidos autores, *a função de ameaça do direito sancionatório é exercer uma coação psicológica geral impeditiva da infração, justificando-se a efetiva aplicação da sanção quando alguém, apesar do conhecimento dessa ameaça, não se abstém de praticar o facto proibido* – in *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, 4ª edição, Áreas Editora, dezembro 2010 p.33.

<sup>384</sup> *Vide*, SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, ed. Coimbra Editora (Coimbra), 2014, p. 373-376.

<sup>385</sup> Assim, *vide* SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, ed. Coimbra Editora (Coimbra), 2014, p.202.

<sup>386</sup> *Ibidem*, p. 202.

<sup>387</sup> Tal como explica Isabel Marques da Silva, *em razão desta bipartição das infrações é dupla a natureza do processo por infrações: processo penal tributário, para os crimes; processo de contraordenação tributário, para as contraordenações* – in *Regime Geral das Infrações tributárias*, 3ª ed., (Cadernos do IDEFF), Almedina, 2010, p. 58.

*á a aplicação de penas (principais) de prisão ou multa. Por sua vez, as infrações menos graves do ponto de vista da sua ilicitude constituem contraordenações fiscais, e serão punidas com a aplicação de coimas. Daqui resulta que a aplicação das primeiras integra a competência jurisdicional e as segundas a competência administrativa.*<sup>388</sup>

Contudo, importa reter que o conceito de contraordenação só surgiu após a Segunda Guerra Mundial<sup>389</sup>. Até lá, as condutas que não lesassem valores fundamentais eram sancionadas através da *contravenção*.<sup>390</sup> Pelo que, se constata que anteriormente o sistema infracional era tripartido, na medida em que aos crimes era aplicável a pena de morte, a pena de prisão e o degredo, aos delitos eram aplicáveis a reclusão e a pena de multa e às contravenções a reclusão policial e a multa leve.<sup>391</sup>

Registou-se um fenómeno expansionista das contraordenações, que aqui importa notar e que se justificou, por um lado, pelo papel cada vez mais interventivo dos Estados – que se acentua especialmente no pós-guerras, e por outro lado, em virtude dos movimentos de descriminalização, nos mais variados domínios, desde logo no domínio administrativo. Além do mais, as contraordenações vieram dar resposta à necessidade de se encontrar um meio adequado para o sancionamento das pessoas coletivas<sup>392</sup>, pela prática de determinado tipo de infrações, que até então era inexistente.<sup>393</sup>

---

<sup>388</sup> Vide SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, ed. Coimbra Editora (Coimbra), 2014, p.202.

<sup>389</sup> Com o término da II Guerra Mundial, começam a surgir vozes críticas relativamente à onipotência da administração, advogando a necessidade de se convocar, também no domínio do Direito Penal extravagante, os princípios do Estado de Direito, sobretudo no que concerne ao princípio da separação de poderes, mas também a salvaguarda dos direitos e das garantias de defesa dos infratores. Uma dessas vozes críticas – e porventura a mais sonante – foi a de Eberhard Schmidt que, com o intuito de salvaguardar o conteúdo ético do Direito Penal, considerando, para isso, necessário expurgar do seu núcleo algumas condutas que não compartilhavam dessa natureza axiológica, pugnou pela distinção qualitativa e material entre a atividade jurídico-penal e a repressão sancionatória levada a cabo pela administração, através de uma autonomização do Direito das Contraordenações face ao Direito Penal – cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p.26-27.

<sup>390</sup> Neste sentido, vide AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.17.

Como elucida o referido autor, a previsão das contravenções estava pensada para garantir a paz, salubridade e tranquilidade públicas, assim como a segurança dos cidadãos, embora a um nível diverso da segurança que estava iminente aos crimes. A finalidade das contravenções consistia numa repressão mínima, “mais de reprovação solene e de admoestação que de correção, e nunca de repressão penitenciária”. Por outro lado, as contravenções eram conhecidas no âmbito de um processo e não de um procedimento, ou seja, as contravenções eram julgadas no contexto jurisdicional – nos tribunais. – in *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.17-18.

<sup>391</sup> *Ibidem*, p.17

<sup>392</sup> Tal como refere Eduardo Correia, a cada passo, leis relativas à economia, à defesa da concorrência, fiscais, bancárias, etc., preveem a que se proíbam e punam não apenas atividades de pessoas singulares, mas também comportamentos imputáveis a pessoas coletivas. Este tipo de prescrições mal, porém, se harmoniza com a natureza da responsabilidade criminal, que é, essencialmente individual – in *Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social*, in *Boletim da FDUC*, Vol. XLIX, Ed. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1973, p.262.

<sup>393</sup> Cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 28-29.

Assim, o ramo do Direito das contraordenações<sup>394</sup> só passou a integrar o sistema sancionatório português aquando da aprovação do Decreto-Lei 232/79<sup>395</sup> - diploma que teve desde o seu início demasiadas dificuldades para que se sedimentasse com sucesso na ordem jurídica<sup>396</sup>, tendo sido revogado pelo Decreto-Lei 433/82, de 27 de outubro.<sup>397</sup>

Consideramos que um dos autores portugueses que mais contribuiu para a delimitação dos referidos ilícitos foi, sem dúvida, o Professor Eduardo Correia.<sup>398</sup> A corroborar esta ideia está o facto de o principal orientador do novo Regime Geral das Contraordenações ter sido Eduardo Correia, influenciado pelo clima de descriminalização vivido na sociedade europeia, especialmente no ordenamento jurídico alemão. Também Eduardo Correia, na altura membro do Governo, procurava que o ordenamento jurídico português se afastasse de um clima de “hipertrofia do Direito criminal”.<sup>399</sup>

Assim, o Direito contraordenacional surgiu com a finalidade de racionalizar a aplicação de *ultima ratio* do Direito criminal, face à *hipercriminalização* que se verificava. Comprovou-se, portanto, que o Direito penal não podia abraçar todas as áreas que careciam de um Direito

---

<sup>394</sup> Importa reter que o Direito contraordenacional, consiste num *ramo de Direito público sancionatório de incidência coletiva geral, que tem como finalidade a tutela de valores sociais não fundamentais para a comunidade e pune as condutas ilícitas e tendencialmente censuráveis que colidam com aqueles valores, realizadas com culpa por sujeitos de cariz tendencialmente privado, através de sanções, de caráter principal e acessório – assim, cfr. vide AZEVEDO, Tiago Lopes, Lições de Direito das Contraordenações, Almedina, Coimbra, 2022, p.30.*

<sup>395</sup> *Este novo Regime Geral das Contraordenações previa, um normativo geral, com princípios e regras gerais deste novo ramo do Direito sancionatório. Além da definição de normas gerais no que concerne aos futuros tipos legais de contraordenação, este diploma converteu imediatamente as contravenções e transgressões em contraordenações, o que gerou graves problemas de aplicabilidade. – Para maiores desenvolvimentos, vide AZEVEDO, Tiago Lopes, Lições de Direito das Contraordenações, Almedina, Coimbra, 2022, p.19 e seg.*

<sup>396</sup> Tiago Lopes de Azevedo sistematiza estas dificuldades em duas vertentes: ao nível formal e material – in *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.20-23.

Destacamos que uma das novidades mais significativas do Direito contraordenacional era a *possibilidade de a Administração sancionatória conhecer, iniciar, instruir e decidir a aplicação de sanções contraordenacionais sem intervenção dos tribunais, tramitando o processo contraordenacional*. Situação que não acontecia no domínio das contravenções, em que a *competência para o seu processamento cabia aos tribunais*. Assim, a *criação de novas contraordenações e a conversão imediata das contravenções em contraordenações, implicava uma agilidade e preparação administrativa que não se verificava na realidade*, o que fez com que o diploma em questão, *embora continuasse a existir, ficasse em estado letárgico* - in *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.21.

<sup>397</sup> Este Decreto-Lei, aprovado ao abrigo da autorização conferida pela Lei 24/82, estabeleceu o atual Regime Geral das Contraordenações.

Como explica Tiago Lopes de Azevedo, *este regime geral foi decalcado do revogado Decreto-Lei 232/79*. Contudo, *o legislador, desta vez, optou por não transformar repentinamente as transgressões em contraordenações, por força das dificuldades práticas dos serviços da Administração. Pretendeu o legislador que este Regime Geral das Contraordenações fosse de facto um regime geral, ou seja, a lei-quadro das contraordenações em Portugal* – in *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.23.

A propósito das três alterações de relevo que se registaram ao referido diploma, vide AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.23-24.

<sup>398</sup> Limitamo-nos a transcrever uma passagem do manual de *Direito Criminal* do aludido autor, a propósito do ilícito criminal e do ilícito administrativo: “Muito mais delicado é o problema dos termos em que deve fazer-se a distinção entre o direito criminal e o direito administrativo. Apesar de todos os esforços, a linha de demarcação entre os dois domínios é ainda hoje difícil de caracterizar com nitidez. (...) Hoje, porém, reconhece-se que o problema não está tanto em encontrar um critério material único de distinção entre o ilícito criminal de justiça e o administrativo – e por conseguinte um ponto de vista único a partir do qual se possam compreender unitariamente matérias tão heterogêneas como as que, formam o ilícito criminal administrativo -, mas sobretudo em conseguir caracterizar materialmente este último tipo de infrações, quer através da especial configuração do ilícito, quer através da particular natureza das sanções que a ele se ligam, quer finalmente através das especialidades de índole processual que comporta. Isso mesmo se vai agora tentar (...)”

Ora, o direito criminal de justiça visa proteger, com as suas incriminações, os valores ou bens fundamentais da vida em sociedade (...) Já outro tanto não sucede, porém, com o direito criminal administrativo, justamente porque as proibições ou imposições deste tipo não têm atrás de si um bem jurídico da mesma espécie que as normas de direito criminal.

(...) No estágio atual de evolução do nosso sistema legislativo, onde falta ainda uma clara consciência da autonomização do ilícito criminal e dos limites do seu âmbito, o intérprete terá de socorrer-se da pluralidade de critérios que deixámos apontados, para integrar uma certa infração, de natureza duvidosa, numa ou noutra categoria de ilícito - o que nem sempre, como já dissemos, constituirá tarefa fácil. – Cfr. CORREIA, Eduardo, “Direito Criminal”, Vol.I – Almedina, 1971, p. 20 -34. Vide ainda CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno, *Infrações Tributárias, anotações ao regime geral*, 3ª edição, 2012, Coimbra Editora, p.65- 72.

<sup>399</sup> Cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.19.

sancionatório, ou seja, o Direito penal não podia continuar a crescer desmesuradamente, sob pena de se tornar banal.<sup>400</sup>

Por outro lado, importa referir que a característica pendular do Direito contraordenacional, muito ligada a cada conjuntura política e social,<sup>401</sup> teve sempre por base a distinção doutrinal entre ilícito criminal e ilícito contraordenacional e os seus respetivos critérios de distinção formal e material.<sup>402</sup>

Enquanto que a distinção formal estabelece a diferença entre o ilícito criminal e o ilícito contraordenacional através de um elemento distintivo formal – a natureza da sanção<sup>403</sup> –, já os critérios de distinção material podem ser distinguidos tendo por base duas naturezas distintas: critérios materiais de natureza qualitativa e critérios materiais de natureza quantitativa.<sup>404</sup> Os primeiros distinguem o ilícito criminal do ilícito contraordenacional com recurso a duas dimensões qualitativas: *o bem jurídico*<sup>405</sup> e *a ressonância ético-jurídica do ilícito*<sup>406</sup>. Já por força dos critérios materiais de natureza quantitativa, a distinção entre ilícito criminal e ilícito contraordenacional assentará num *quantum* de gravidade dos ilícitos.<sup>407</sup>

Constatamos que o legislador optou por seguir uma distinção quantitativa entre o ilícito penal e o ilícito contraordenacional, *tendo por base critérios financeiros e de justiça*, como é exposto na proposta de lei<sup>408</sup>. Consequentemente, no que concerne à base dos critérios quantitativos distintivos entre o ilícito penal e contraordenacional, podemos apontar razões de política criminal e, obviamente, razões financeiras<sup>409</sup>. Assim, as infrações tributárias economicamente mais significativas foram tipificadas como ilícito penal.<sup>410</sup>

---

<sup>400</sup> *Ibidem*, p.34.

<sup>401</sup> A propósito da evolução do Direito contraordenacional, cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.11-24.

<sup>402</sup> Assim, vide AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p. 25.

<sup>403</sup> Assim, o ilícito contraordenacional será sancionado com uma coima, enquanto o ilícito criminal será sancionado, em traços genéricos, com uma pena de prisão ou pena de multa – cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.26.

<sup>404</sup> *Ibidem*, p.26.

<sup>405</sup> Quanto ao *bem jurídico*, parte-se do princípio de que o ilícito criminal servirá para apurar condutas ilícitas que lesam ou põem em perigo bens jurídicos, enquanto o ilícito contraordenacional estará em causa quando tais condutas ilícitas não lesam nem colocam em perigo bens jurídicos – assim, cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.26.

<sup>406</sup> Quanto à relevância ético-jurídica do ilícito, o ilícito criminal atuará no caso de condutas que têm ressonância ética cuja sanção terá, *prima facie*, a finalidade de provocar a conduta interior do agente. Já o ilícito contraordenacional não tem por finalidade atingir a conduta interior do agente, não tendo por isso ressonância ético-jurídica - cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.26-27.

<sup>407</sup> Assim, os ilícitos mais graves ao nível quantitativo serão sancionados enquanto crime; os ilícitos quantitativamente menos graves serão sancionados enquanto contraordenação - cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.27.

<sup>408</sup> “Por razões de justiça e de racionalização, muitos dos tipos penais são limitados a um valor mínimo das mercadorias objeto dos crimes aduaneiros ou, nos crimes fiscais, da prestação tributária em falta, convertendo-se os factos constitutivos desses crimes em contra-ordenação abaixo desse limite”, in Proposta de Lei 53/VIII.

<sup>409</sup> Cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.51.

<sup>410</sup> Nestes termos, vejam-se os artigos 92º, 93º, 95º, 103º e 106º do Regime Geral das Infrações Tributárias, cujo montante em causa ligado conexo com a conduta há de servir para tipificar determinada conduta como crime ou contraordenação. As mesmas razões de política criminal e razões financeiras levaram o legislador a prever a extinção da responsabilidade criminal por força do respetivo pagamento, ainda que com outros valores de outras naturezas associados, como se prevê no artigo 105º e no artigo 107º do Regime das Infrações Tributárias. - Cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.51.

A este propósito, urge fazer referência ao pensamento de Figueiredo Dias, que considera que existem zonas cinzentas em que a distinção entre os ilícitos pode perder os seus contornos. No âmbito daquelas, o legislador encontra-se perante uma “questão discricionária”<sup>411</sup> de classificar determinadas condutas como parte integrante do Direito Penal ou do Direito Contraordenacional. Nessas situações adquirem particular relevância critérios adicionais, desde logo quantitativos – que exigem que a conduta tenha de assumir “um mínimo ou um certo limiar de gravidade objetiva”<sup>412</sup> para que possa efetivamente assumir relevância axiológico-social e ser alvo de censura, ora jurídico- penal, ora contraordenacional.

Aquilo que o autor pretende demonstrar é que em determinados domínios existem zonas de fronteira em que, para que se justifique a sanção penal em detrimento da sanção contraordenacional, será necessário que a conduta seja dotada de um certo mínimo indispensável de gravidade. De tal forma que o Direito Penal não seja chamado a intervir nos casos em que as condutas não assumem uma tal gravidade, quer do ponto de vista do seu *efeito social (manifestação externa)*, quer no que respeite à *personalidade e à atitude interna do agente (manifestação interna)*, sob pena de se entrar em colisão com os princípios da proporcionalidade e da subsidiariedade, tão caros ao Direito Penal.<sup>413</sup>

#### **2.1.4. Posição assumida**

Primeiramente, importa referir que aderimos à caracterização estabelecida por Joaquim Freitas da Rocha, no sentido em que, a qualificação e tipificação como crime consiste na *mais violenta reação* do ordenamento a comportamentos ilícitos, materializando-se na imposição de penas de prisão e/ou de multa, e estando reservada para as situações nas quais existe a necessidade imperiosa de proteção de bens jurídicos essenciais.<sup>414</sup>

Já a qualificação como contraordenação está dispensada para as situações nas quais a carga valorativa negativa do comportamento é menos vinculada, sendo suficiente a penalização com coimas. Neste caso, apesar de existir desconformidade da atuação/ omissão com o ordenamento jurídico, a verdade é que a imposição de sanções gravosas de prisão ou de multa não se justificaria.<sup>415</sup>

---

<sup>411</sup> Esta ideia é afirmada por Figueiredo Dias em várias das suas obras. Cfr. a título exemplificativo, *Temas Básicos da Doutrina Penal: “Do Direito Penal Administrativo ao Direito de Mera Ordenação Social”*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, p. 148.

<sup>412</sup> *Ibidem*, p.148.

<sup>413</sup> Cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p.37

<sup>414</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.201.

<sup>415</sup> *Ibidem*, p.202.

Depreendemos, assim, que o Direito das contraordenações não se trata de um direito de insignificâncias ou de *bagatelas penais*.<sup>416</sup> De forma a comprovar a ideia anterior, veja-se o facto de que quer no Decreto-Lei 232/79, quer no atual Regime Geral das Contraordenações, não existirem indícios relevantes que levem a considerar que o Direito das contraordenações era considerado um direito de bagatelas.<sup>417</sup>

Consideramos que o Direito contraordenacional é de grande relevância, fundamental para o bem-estar social. Assim é, uma vez que, este ramo do Direito protege valores sociais – valores que não sendo fundamentais para a comunidade (e que por isso não são tutelados pelo Direito criminal), são protegidos para regularem a vida social.<sup>418</sup>

Atendendo ao que se expôs acima, entendemos que a principal diferença entre o Direito criminal e o Direito das contraordenações se prende com o facto de este último ser um ramo do Direito sancionatório mais abrangente, já que o Direito criminal é um Direito sancionatório que só atua quando um bem jurídico que é fundamental para a vida em comunidade é ou pode ser colocado em causa, e o restante Direito sancionatório não tem força para o proteger. Pelo que, podemos qualificar o Direito criminal como um Direito sancionatório *subsidiário, de ultima ratio*.<sup>419</sup>

De resto, o legislador deve encarar o Direito contraordenacional como um verdadeiro ramo do Direito público sancionatório, a par do Direito penal, mas sem se confundir com aquele.<sup>420</sup>

### 3. Deveres acessórios

A referência às medidas de reação do ordenamento jurídico nacional aos comportamentos abusivos não ficaria completa sem a alusão aos deveres acessórios, que se traduzem *em nexos relacionais que têm uma natureza eminentemente instrumental e secundária, na medida em que têm por objetivo possibilitar a efetivação de um outro vínculo ou obrigação, principal (de efetuar o pagamento)*.<sup>421 422</sup>

---

<sup>416</sup> Tendo em conta que um Direito das contraordenações de “bagatelas” pode levar o intérprete mais incauto a desvalorizar a atuação sancionatória contraordenacional, julga-se ser mais adequado entendermos o Direito das contraordenações como um Direito sancionatório “de regra geral” – assim, vide AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.90.

<sup>417</sup> *Ibidem*, p.27

<sup>418</sup> *Ibidem*, p.29.

<sup>419</sup> Cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.36.

<sup>420</sup> *Ibidem*, p.95.

De forma a comprovar a autonomia científica deste ramo do Direito público sancionatório veja-se o próprio arsenal de princípios orientadores – designadamente, o *princípio da legalidade contraordenacional*, bem como o *princípio do inquisitório contraordenacional* e ainda o *princípio da legalidade* do prosseguimento contraordenacional – para um maior desenvolvimento dos referidos princípios vide AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022, p.93-95.

<sup>421</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p.113-114.

Identificando e classificando os vínculos jurídico-fiscais nos termos referidos, cfr. TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 1991, p.167 e seguintes; VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, p. 358-361.

<sup>422</sup> Do ponto de vista objetivo, a noção apresentada é suficientemente ampla para nela abarcar diversos tipos e espécies, como os deveres de manter contabilidade organizada, de emitir fatura ou recibo, de pagar juros, de prestar informações em sede de inspeção tributária, de reembolsar ou

Atendendo à heterogeneidade e multiplicidade dos vínculos acessórios, urge proceder à sua classificação.

Para o efeito, servindo-nos dos ensinamentos de Hugo Flores da Silva, as obrigações acessórias podem ser classificadas dentro de duas categorias essenciais: (i) *obrigações acessórias de natureza pecuniária, que se distinguem conforme (a) respeitem ao imposto*<sup>423</sup>; *ou (b) respeitem a juros*<sup>424</sup>; e (ii) *obrigações acessórias de natureza não pecuniária*.<sup>425 426</sup>

No contexto da presente dissertação, assumem especial relevo os vínculos acessórios de natureza não pecuniária, que se traduzem no conjunto de adstrições jurídicas de natureza fiscal e carácter não pecuniário em que resultam instituídos os obrigados fiscais. Tais vínculos acessórios

---

restituir prestações antecipadamente ou indevidamente pagas, etc. – exemplos encontrados na obra *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p.114.

<sup>423</sup> Como explica Hugo Flores da Silva, tais obrigações podem respeitar ao imposto propriamente dito. *Será o caso do direito à dedução do imposto, nos casos em que no cálculo de um imposto se pode deduzir o montante de outro imposto já pago. Também será de incluir nesta categoria o direito ao reembolso do imposto, nos casos em que haja sido entregue por conta quantitativo superior ao montante de imposto devido, o que poderá suceder em casos de pagamento por conta realizados pelo próprio sujeito passivo direto, bem como casos de retenção na fonte a título de pagamento por conta. Integra ainda esta categoria de vínculos acessórios o direito à restituição do imposto, quando haja sido cobrado imposto que posteriormente seja, total ou parcialmente, anulado ou declarado nulo, mediante uma decisão de natureza administrativa ou judicial – in Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.152-153.

<sup>424</sup> Neste caso, como desenvolve Hugo Flores da Silva, os vínculos acessórios de natureza pecuniária podem não respeitar diretamente à obrigação de imposto, visando, no entanto, a salvaguarda de interesses diretamente relacionados com aquela obrigação. *Será o caso das obrigações acessórias relativas a juros*. Para um maior desenvolvimento deste ponto em particular, vide *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.153-155.

<sup>425</sup> Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.151.

<sup>426</sup> Não obstante adotarmos a classificação sugerida por Hugo Flores da Silva, é possível encontrar classificações distintas. Veja-se, por exemplo a classificação adotada por Vasco Guimarães. Segundo o autor, podem identificar-se deveres secundários, *que integram os deveres acessórios da prestação principal (destinados a preparar o cumprimento ou assegurar a perfeita execução da prestação) e os deveres relativos a prestações substitutivas ou complementares da prestação principal*. Como deveres acessórios da prestação principal o autor refere: “a correta identificação do domicílio e do número de contribuinte na inscrição no ficheiro informático das finanças, a passagem de recibos pelas quantias recebidas, etc.”. E, como, deveres com prestações substitutivas ou complementares o autor identifica: “a obrigação de dar juros compensatórios/indemnizatórios, caso haja atraso no pagamento ou no reembolso de quantias devidas a título de imposto ou excesso de cobrança”. Por outro lado, podem identificar-se *deveres de conduta*. “São aqueles que interessam ao regular desenvolvimento da relação de imposto e que se filiam no princípio da boa fé”, sendo exemplo destes “a obrigação de notificação do contribuinte pelo Estado para efeitos de pagamento e os deveres de declaração e autoliquidação do contribuinte” – in *A estrutura da obrigação de imposto e os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e proteção da confiança*, in Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia Vale, Lisboa, CTF, n.º 171, 1995, p.539.

Outra classificação possível seria a promovida por José Maria Lago Montero, em que o autor distingue a seguinte tipologia de prestações tributárias: (i) a prestação tributária principal; (ii) prestações cautelares (seria o caso de pagamentos por conta, da responsabilidade tributária, e das garantias reais do crédito tributário); (iii) prestações acessórias; (iv) prestações formais; e (v) prestações entre administrados. – *La Sujeción a los Diversos Deberes y Obligaciones Tributarios*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998, p. 27 e seguintes.

A este propósito, tal como enuncia Hugo Flores da Silva, a organização de tais obrigações em *categorias demasiado rígidas, como a proposta por LAGO MONTERO, acaba por perder de vista a complexidade da natureza das referidas obrigações. Assim, por exemplo, ao inserir a figura da retenção dos pagamentos por conta na categoria das prestações cautelares acaba por perder de vista o facto daquele instituto, servir interesses que vão para além das medidas de natureza cautelar em relação à cobrança da obrigação principal – in Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.152, nota de rodapé n.º 233.

correspondem às obrigações de colaboração, sendo que através da sua consagração em normas jurídicas fiscais é promovida a privatização da relação jurídica fiscal.<sup>427 428</sup>

Ou seja, por via da constituição destas específicas obrigações, os sujeitos privados são chamados a intervir diretamente na realização do fenómeno do imposto, mediante a prática de atos jurídicos que auxiliarão a realização da prestação principal de imposto, sem que haja lugar a qualquer intervenção por parte da Administração Fiscal.<sup>429</sup>

Por outro lado, na grande maioria dos casos, quando nos referimos às obrigações acessórias não pecuniárias, estão em causa obrigações de natureza documental e informativa<sup>430</sup>, cujo cumprimento é, por norma, exigido ao devedor tributário ou a um terceiro que com este mantenha uma relação especial<sup>431</sup>, numa fase prévia à do cumprimento da obrigação tributária principal.<sup>432 433</sup>

---

<sup>427</sup> Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.155.

Importa nesta sede proceder a um esclarecimento adicional. Como elucida Hugo Flores da Silva, *falamos da privatização da relação jurídica fiscal para identificar um conjunto de alterações operadas na relação jurídica fiscal com o propósito de operacionalizar a privatização do sistema de gestão fiscal*, que por sua vez se trata de *um fenómeno de deslocação das tarefas de gestão fiscal da Administração Fiscal para os privados*. Nessa medida, pode afirmar-se que *a privatização da relação jurídica fiscal assume natureza instrumental em relação à privatização do sistema de gestão fiscal*. – in *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.209.

<sup>428</sup> Segundo Saldanha Sanches, o conceito de deveres de cooperação não se confunde com o conceito de obrigações acessórias. O conceito de deveres acessórios seria utilizado na doutrina civilista com o propósito de distinguir a prestação principal das demais prestações integradas nas relações jurídicas complexas, destinando-se estas a permitir o cumprimento da prestação principal. A existência dos deveres acessórios dependeria diretamente da existência da prestação principal. Por sua vez, os deveres de cooperação corresponderiam ao “conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objeto prestações de facto, de conteúdo não diretamente pecuniário, com o objetivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes” – cfr. SANCHES, J.L. Saldanha, *A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administração*, 2ª Edição, Lex, Lisboa, 2000, p. 56 e seguintes.

A este propósito, manifestamos concordância com a posição assumida por Hugo Flores da Silva, quando refere que *a qualificação da obrigação de imposto como principal passa pela consideração da sua íntima relação com os fins do sistema fiscal. As demais obrigações que integram a relação jurídica fiscal visam, de uma forma mais ou menos direta, a realização do fenómeno fiscal, portanto, o cumprimento das obrigações fiscais principais, que se materializam na prestação de imposto, ainda que estas sejam meramente potenciais. Assim, e sem prejuízo das críticas que lhe possam ser apontadas, admitimos como útil a manutenção da supramencionada classificação dos vínculos jurídicos fiscais em: principais e acessórios, distinguindo estes últimos em função da sua natureza pecuniária ou não pecuniária* – in *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.155, nota de rodapé nº 241.

<sup>429</sup> Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.155.

<sup>430</sup> Tal constatação decorre do nº2 do artigo 31º da LGT, nos termos do qual, “são obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.”

Concordamos com Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva quando os autores afirmam que *por aqui se vê que a definição apresentada pelo legislador tributário é redutora, quase circunscrevendo o seu perímetro às obrigações de natureza documental - Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p.114, nota de rodapé nº 193.

<sup>431</sup> Esta denominada relação especial entre os sujeitos passivos diretos e entidades terceiras que são detentoras de obrigações tributárias acessórias e de colaboração decorre, designadamente, do estabelecimento de relações prévias à verificação do facto fiscalmente relevante, desde logo de teor económico ou profissional. A existência destas relações sem natureza tributária, mas que acabam por ter uma relevância acessória ou instrumental no âmbito da tributação, mune aquelas entidades terceiras ou externas à relação jurídico-tributária de um complexo de informações relevante para aferir a situação patrimonial dos sujeitos passivos, quanto mais não seja com o objetivo de a administração verificar a conformidade das informações prestadas num primeiro estágio pelos sujeitos passivos diretos – cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p.58, nota de rodapé nº 94.

Cfr. ainda SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.415-417.

<sup>432</sup> Cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p.58.

<sup>433</sup> De entre as inúmeras obrigações de natureza documental e informativa, salientam-se, a título exemplificativo, as seguintes: (i) Obrigação ou dever de apresentação de declarações de início, de alteração ou cessação da atividade; (ii) Obrigação ou dever de ter e manter contabilidade organizada [cfr. artigo 117º do CIRS; artigo 123º do CIRCI; artigo 53º do CIS; alínea g) do nº1 do artigo 29º do CIVA.]; (iii) Obrigação ou dever de ter e manter livros de registos [cfr. artigo 116º do CIRS e artigo 124º do CIRCI]; (iv) Obrigação ou dever de exibição documentos, quando devidamente solicitados em procedimentos de inspeção ou controlo; (v) Obrigação ou dever de prestação de informações e esclarecimentos [cfr. nº4 do artigo 59º da LGT]; (vi) Obrigação ou dever de designação de representante (por parte de sujeitos passivos não residentes em território português [Cfr. nº6 do artigo 19º da LGT; artigo 130º do CIRS; artigo 126º do CIRCI; e 30º do CIVA]. – Exemplos retirados da obra *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p.116.

Podem ser apontadas diversas justificações para o respetivo estabelecimento, sendo que destacamos razões de praticabilidade, eficiência administrativa e tratamento de dados.<sup>434</sup>

De forma a corroborar a ideia anterior, veja-se a pertinência do pensamento de Joana Polónia-Gomes, ao defender que *apesar de as obrigações acessórias no domínio tributário não implicarem, de forma direta e imediata, a entrega nos cofres estaduais de uma determinada quantia em dinheiro, elas têm na sua base, em princípio, a levada ao conhecimento dos órgãos da administração tributária de informações fundamentais para que os contribuintes sejam tributados de forma o mais próxima quanto possível daquela que é a sua capacidade contributiva efetiva, permitindo muitas vezes, detetar situações de irregularidade ou incumprimento.*<sup>435</sup>

Mais, pelo substrato inerente às obrigações acessórias, que no domínio jus-tributário, impendem na esfera jurídica dos contribuintes (e como teremos oportunidade de ver, aquando do estudo da Lei 26/2020, de 21 de julho – também de terceiros que com os primeiros mantenham determinado tipo de relações), facilmente se compreende que é objetivo do Estado, através do cumprimento daquelas, tomar contacto com a verdadeira situação financeira dos sujeitos passivos, auscultando as suas reais forças económicas e apurar qual é, afinal, do modo mais aproximado quanto possível, a sua capacidade contributiva<sup>436</sup>.

Não obstante se reconhecer que a descoberta da verdade material é uma incumbência da administração, desde logo pela via constitucional,<sup>437</sup> a verdade é que seria utópico conceber-se que os órgãos administrativos fossem, por si só, capazes de conhecer com profundidade todos os

---

<sup>434</sup> Poderão ser apontadas outras justificações, tais como as motivações relacionadas com o dever genérico de contribuir para os encargos públicos, com o dever igualmente genérico de solidariedade, e até razões de desincentivo ao incumprimento de prazos impositivos - in *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p.114

Sobre esta questão, cfr. ainda SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.304-310, onde o autor refere que *a sustentação da imposição legal de obrigações fiscais acessórias de colaboração tem assentado em argumentos de vária ordem. Se uns fazem assentar no próprio dever de contribuir para os encargos públicos, outros veem num princípio de solidariedade a sua sustentação e outros ainda configuram-nos como prestações pessoais de carácter público.*

<sup>435</sup> Cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 59.

<sup>436</sup> Importa reter que o modelo de tributação ao nível fiscal estrutura-se com base num princípio da capacidade contributiva, que mais não será do que uma materialização do princípio da igualdade (decorrente do artigo 13º da CRP), aplicado à matéria fiscal. Assim será expectável que os contribuintes que apresentem forças económicas idênticas contribuam fiscalmente de forma semelhante e que, por outro lado, os contribuintes que apresentem diferentes capacidades financeiras contribuam fiscalmente de modo diferenciado. Por outro lado, quando os contribuintes apresentem rendimentos tidos pelo legislador como demasiado baixos, estes poderão nem ser chamados a contribuir para a formação do bolo fiscal – cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 62, nota de rodapé nº 99.

<sup>437</sup> Assim é na medida em que *os órgãos da AT estão obrigados a desenvolver toda a sua atuação no sentido de acautelar, na medida do possível, a melhor realização do interesse público -, estando esta obrigada a realizar todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade material* [cfr. artigo 266º da CRP e o artigo 58º da LGT] - cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p.62.

vetores que permitem uma estruturação mais clara da capacidade contributiva de cada contribuinte.<sup>438</sup>

Aliado a este fator está a tendência do sistema jurídico-tributário, que se traduz na privatização<sup>439</sup> da gestão e dos procedimentos de natureza tributária.<sup>440</sup>

Uma palavra final, a propósito da importância dos deveres acessórios. Tai deveres são de tal forma essenciais para o bom funcionamento do sistema fiscal, que se edificou um sistema sancionatório que impõe consequências jurídicas desfavoráveis aos obrigados tributários que se abstenham de levar ao conhecimento da administração tributária as informações e declarações legalmente devidas.<sup>441</sup>

---

<sup>438</sup> Tal como desenvolve a autora Joana Polónia-Gomes, primeiro, tal comportaria um gasto administrativo excessivo, não só em termos humanos, mas mesmo materiais (pense-se no número de diligências que seria necessário levar a cabo para chegar ao conhecimento de questões porventura irrisórias, traduzíveis, por vezes, em pouca ou nenhuma receita tributária) e, em segundo, não existe entidade alguma que esteja em melhores condições para prestar esclarecimentos relativamente à sua situação financeira do que o próprio sujeito passivo. - in *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p.62.

Com igual relevo, Hugo Flores da Silva afirma que *ninguém estará em melhores condições para, com custos inferiores e resultados superiores, promover a revelação da capacidade contributiva do que as pessoas em relação às quais a mesma se manifesta*.

Ainda de acordo com o aludido autor, a melhor forma, e talvez a única viável, de conhecer as realidades tributáveis dos sujeitos passivos, para o efeito da determinação da sua capacidade contributiva será por via da sua direta participação nessa tarefa. A privatização que analisamos, ao pressupor uma ativação do papel desempenhado pelos privados na realização das tarefas de gestão fiscal, acaba por comportar uma autêntica humanização do Direito Fiscal. A realização do indivíduo estará tanto mais garantida quanto maior for a sua participação na formação e definição das consequências jurídicas emergentes na sua esfera jurídica. Para além disso, através da referida participação, é desenvolvida uma superior ligação entre a previsão normativa fiscal e os substratos factológicos que constituem o seu objeto, já que a aplicação das normas passa a caber aos privados e é em relação a eles que os substratos factológicos se verificam. – in *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.258- 259, nota de rodapé nº 482.

<sup>439</sup> Tal como explica Hugo Flores da Silva, enquanto fenómeno jurídico, a privatização apresenta-se como um conceito amplo, suscetível de recondução num complexo heterogêneo de significados, sendo a polissemia sua característica essencial. Em termos simples, o conceito pode ser reconduzido a uma lógica de transferência para o domínio jurídico-privado de uma realidade integrada num domínio jurídico-público – in *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.29-30.

<sup>440</sup> Importa reter que tal fenómeno assenta numa ideia de transferência dos riscos da atividade, até então da responsabilidade dos órgãos da administração pública (neste particular, a AT), para os privados, o que teve, desde logo, como efeito direto a diminuição da despesa pública com gastos administrativos que naturalmente envolvem este tipo de atividade. Em termos jus- principiológicos, este fenómeno assenta, em larga medida, numa ideia de cooperação, aqui entendida como um verdadeiro dever dos particulares face à administração tributária, mas também como uma forma de densificação e materialização do princípio da boa fé, que deve reger, de um modo recíproco, o nexo relacional que os sujeitos privados e a administração pública mantêm entre si. - Cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p.58-59.

A propósito do fenómeno da partilha ou transferência do risco de atividade, Hugo Flores da Silva refere que *da passagem de um sistema de gestão fiscal de intervenção administrativa necessária para um sistema de gestão fiscal de intervenção administrativa subsidiária resulta uma transformação da distribuição do risco associado à aplicação das normas jurídico-fiscais. Os privados passam a ser sancionados aquando do incumprimento ou do cumprimento defeituoso das suas obrigações jurídico-fiscais, por contraposição a um sistema anterior em que o risco da gestão fiscal corria por conta da Administração* – in *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.262.

<sup>441</sup> A este propósito, Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva invocam o RGIT - diploma onde se podem encontrar várias infrações relacionadas com o incumprimento dos deveres acessórios, sancionando-se como contraordenação, punível com coima, por exemplo, a recusa de entrega, a exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes; a respetiva falsificação, viciação ou alteração; a falta ou atraso na apresentação de declarações; a existência de omissões e inexactidões nas mesmas; a inexistência de contabilidade quando legalmente devida ou a sua organização em desconformidade com as regras de normalização contabilística; a não passagem de fatura ou recibo; quando devida, etc. – in *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p. 117.

A este propósito, cfr. artigos 113º e seguintes do RGIT.

Em suma, podemos, portanto, constatar que os deveres acessórios se tratam de verdadeiros deveres jurídicos, no sentido em que são revestidos com força normativa, encontrando-se previstas consequências jurídicas várias para o seu incumprimento.<sup>442 443</sup>

#### **4. Deveres acessórios exigidos a entidades terceiras à relação jurídica tributária principal**

Importará nesta sede saber como se materializa o cumprimento das obrigações de natureza acessória, tal como caracterizadas anteriormente.

Assim, em termos subjetivos, as obrigações acessórias tanto podem ser cumpridas pelo próprio sujeito passivo – em relação ao qual se verifica o facto espácio-temporalmente localizado que origina a relação jurídica fiscal –, como por entidades terceiras externas à relação jurídica fiscal.<sup>444</sup> Sendo que, o chamamento destas últimas entidades apenas ocorre quando entre elas e o sujeito passivo da relação jurídica fiscal se verificarem *relações especiais*.<sup>445</sup>

---

<sup>442</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p. 117.

Como mencionam os referidos autores, *pertinente é a questão de saber se a obrigação acessória se considera cumprida com a simples materialização formal do dever respetivo – por exemplo, com a mera apresentação de declarações nos prazos legalmente exigidos, independentemente da correção material dos conteúdos abrangidos – ou se, diversamente, se deve exigir como requisito cumulativo a correspondente veracidade e exatidão. A respeito do problema, cfr., por exemplo, o Acórdão do STA de 15.02.2017, proferido no âmbito do Processo n.º 01188/16, o qual propende em termos decisórios para este segundo sentido, com base no argumento de que o apuramento do imposto não se alcança, ou não se alcança na sua completa dimensão, se os elementos constantes da declaração, por errados, permitirem calcular um montante inferior ao que seria devido. De resto, solução diversa olvidará o disposto na LGT, que define como obrigações acessórias as que “visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto” – in Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, Coimbra, 2019, p. 117, nota de rodapé n.º 209.*

<sup>443</sup> Procurando estabelecer o elo de ligação entre os deveres acessórios e a parte atinente à esfera criminal/contraordenacional, desenvolvida por nós anteriormente, não será desprovido de sentido afirmar que *uma fatia muito significativa das contraordenações tributárias que está prevista no RGIT tem, na sua base, um comportamento típico de incumprimento de um dever acessório de colaboração*. Neste sentido, cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 69. Prova daquilo que foi referido anteriormente é o artigo 120.º do RGIT, que sanciona a inexistência de contabilidade organizada quando esta seja obrigatória, nos termos da lei, bem como – quando uma exigência dessa natureza se imponha – o incumprimento da manutenção de livros de escrituração e do modelo de exportação de ficheiros; o artigo 124.º que pune com coima o sujeito passivo que, estando legalmente obrigado a fazê-lo, não designe pessoa com residência, sede ou direção efetiva em território nacional para o representar, perante a administração tributária ou, alternativamente, se o tiver feito omitindo a aceitação expressa pelo representante; o artigo 123.º, que vem sancionar a não passagem de recibos ou faturas ou a emissão destes fora do prazo legalmente prescrito para o efeito, assim como a sua não exigência, quando legalmente obrigatória, e não conservação pelo tempo nela previsto; o artigo 117.º do RGIT, que pune o incumprimento da obrigação de apresentar ou exibir documentos, ou o seu cumprimento extemporâneo, bem como a falta ou atraso na apresentação de declarações e de comunicações legalmente devidas; e ainda o artigo 129.º, que impõe a aplicação de coima quando, em incumprimento de incumbência legal, não seja criada conta bancária, ou quando, ainda que existindo, nela se não façam os movimentos legalmente previstos. Este mesmo artigo 129.º pune, ainda, a realização de transações em numerário que exceda os limites legalmente previstos – exemplos extraídos da obra *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 68-69.

Ainda assim, não se pense que a única consequência do não cumprimento das obrigações acessórias seja de natureza infracional. À luz do disposto na alínea b), no n.º 1 do artigo 87.º da LGT, quando a AT não consiga, a partir das declarações, elementos e informações prestadas pelos contribuintes – por se revelarem insuficientes ou inexistentes –, proceder à correta determinação da matéria coletável, pode vir a ser efetuada uma avaliação por métodos indiretos. – Vide *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 63, nota de rodapé n.º 101.

<sup>444</sup> Cfr. GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 64-65.

<sup>445</sup> Tais relações traduzem-se na *posse, por parte desse terceiro, de informações com relevância tributária relativamente ao sujeito passivo em causa, desde logo no que concerne à sua situação financeira e patrimonial* – assim vide GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 65.

Como facilmente se depreende, o tipo de obrigações acessórias que se impõe ao sujeito passivo sobre o qual se verifica o facto jurídico tributário e aquelas que são devidas por terceiros, que com o primeiro mantenham *relações especiais* não têm a mesma natureza.<sup>446</sup>

Apesar da pertinência do estudo da natureza das obrigações acessórias que recaem sobre o sujeito passivo da relação jurídica tributária<sup>447</sup>, no contexto da presente dissertação, adquire particular relevância a análise dos deveres acessórios que impendem sobre entidades terceiras – pelo que propomos tal análise no presente apartado.

Nesta senda, um dos vetores em que se reflete, precisamente, a imposição de obrigações fiscais de natureza acessória a terceiros à relação jurídica principal, prende-se com a convocação desses terceiros, de forma a revalidar uma informação que a administração tributária já obteve por via de uma declaração ou facto levado ao conhecimento por parte do contribuinte.<sup>448</sup>

Já um segundo vetor, está relacionado com as situações em que a convocação dessas entidades terceiras já não tem como intuito a revalidação de uma informação, mas antes a comunicação de determinados elementos que chegam pela primeira vez ao conhecimento da AT.<sup>449</sup>

Nesta sede - não só por se tratar de um regime que espelha justamente este tipo de obrigações, mas também por ter sido muito recentemente introduzido no nosso ordenamento jurídico -, importa salientar a obrigatoriedade de comunicar ao fisco determinadas operações que, *aos olhos do legislador, se revelam indiciadoras de esquemas abusivos, e nesta medida, potencialmente suspeitas*.<sup>450</sup> Tal sucede no ordenamento jurídico-tributário português, ao abrigo da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, que transpõe para o ordenamento interno a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018.

Sem prejuízo de desenvolvimentos mais aprofundados, que terão lugar no próximo apartado, antecipamos desde já, que o referido diploma legislativo levanta sérias dúvidas de constitucionalidade e que obriga à comunicação à ATA por parte de “intermediários” ou “contribuintes relevantes” de qualquer “mecanismo” interno ou transfronteiriço que passe pelo “teste do benefício principal” e que contenha, pelo menos, uma de determinadas “caraterísticas-chave” legalmente previstas.<sup>451</sup>

---

<sup>446</sup> *Ibidem*, p. 65.

<sup>447</sup> Para maiores desenvolvimentos deste ponto, vide GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 65-69.

<sup>448</sup> *Ibidem*, p. 70.

<sup>449</sup> *Ibidem*, p. 70.

<sup>450</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 189.

<sup>451</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 189.

É com base em tais considerações que nos pareceu relevante partir-se da análise dos deveres acessórios – para o busilis da presente dissertação – que se traduz na análise da Lei 26/2020, de 21 de julho, - e que nos propomos a estudar de seguida.

## **5. A lei 26/2020 de 21 de julho – considerações iniciais**

Antes de procedermos a uma análise pormenorizada da Lei 26/2020 de 21 de julho, será conveniente efetuar um esclarecimento prévio, de forma a permitir uma superior compreensão do contexto em que surgiu e das respetivas finalidades do Diploma em apreço.

Assim, cumpre referir que o sistema de gestão fiscal vigente, sendo fortemente privatizado, relega a Administração Fiscal para o domínio do controlo e fiscalização da aplicação das normas fiscais pelos privados, o que torna imperativa a manutenção de um fluxo permanente de informações relativas às realidades fiscais entre a Administração Fiscal e os privados. A estas necessidades informativas acresce o fenómeno da criação e comercialização por parte dos intermediários fiscais<sup>452</sup> de esquemas pré-fabricados de poupança fiscal.<sup>453</sup>

Tendo em conta o cenário explanado acima, o legislador promoveu a consagração de obrigações de comunicação, informação e esclarecimento perante a Administração Fiscal, de forma a garantir o acesso aos níveis de informação adequados, permitindo-lhe reagir adequadamente aos comportamentos de evitação tributária ilícita<sup>454</sup>, garantindo por um lado a transparência e a justiça do sistema fiscal, e por outro, a redução dos custos administrativos tendentes a assegurar a fiscalização daqueles esquemas e atuações.<sup>455 456</sup>

Neste contexto, o combate à evasão e à fraude fiscal, *por via da imputação de obrigações de colaboração passa a estar focalizado na posição de determinados terceiros que prestam serviços de consultoria no campo fiscal, atenta a relevância que a sua atividade assume na determinação do cumprimento das obrigações fiscais a que se encontram vinculados os sujeitos*

---

<sup>452</sup> Como esclarece Hugo Flores da Silva, *num contexto de complexidade dos sistemas fiscais os intermediários fiscais assumem um papel determinante na forma como os sujeitos passivos fiscais se comportam perante o sistema fiscal. São sujeitos cujo conhecimento do sistema fiscal lhes permite influenciar o comportamento dos sujeitos passivos para que estes obtenham uma poupança fiscal. Ora, estes comportamentos de poupança fiscal tanto podem observar-se num plano de licitude como de ilicitude. Nessa medida, a instituição de especiais obrigações de colaboração daqueles sujeitos com a Administração Fiscal será preponderante no que respeita ao combate aos fenómenos de evasão e de fraude fiscal.* – in *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 494, nota de rodapé n° 992.

<sup>453</sup> Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.494.

<sup>454</sup> Entenda-se que, neste caso, estamos perante comportamentos de evasão e fraude fiscais – comportamentos desconformes à ordem jurídica e suscetíveis de prejudicar as finalidades insitas ao sistema fiscal. Dito isto, as obrigações de colaboração relativas ao combate a comportamentos ilícitos de evitação tributária deverão ser dirigidas para situações de evasão e de fraude fiscal, e já não para as que se configuram como de planeamento fiscal.

<sup>455</sup> Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.494.

<sup>456</sup> Importará reter que a Administração Fiscal se encontra em *constante pressão para combater as diferenças verificadas entre o montante de imposto legalmente devido e o montante de imposto efetivamente percecionado. Será necessário um sistema fiscal eficiente, eficaz e suscetível de proporcionar elevados padrões de serviço aos contribuintes e outras partes interessadas e, ao mesmo tempo, recolher as receitas exigidas por lei para financiar os serviços públicos necessários* – in *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.494, nota de rodapé n° 993.

*passivos*.<sup>457</sup> Tal imputação assenta numa lógica de conhecimento prévio pela Administração Fiscal de esquemas abusivos, de modo a poder prevenir a sua utilização.

Assim sucede, no quadro do ordenamento jurídico-tributário português com a Lei n° 26/2020, diploma que transpõe a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária, de “determinados mecanismos” internos ou transfronteiriços com relevância fiscal.

Na senda destas considerações iniciais acerca do diploma em apreço, importa ainda referir que o pioneirismo da Lei n° 26/2020 é apenas aparente, uma vez que anteriormente existiu um diploma semelhante, entretanto revogado, mais precisamente o DL n° 29/2008, de 25 de fevereiro<sup>458</sup>. No referido Decreto-Lei constava uma larga panóplia de deveres de comunicação, informação e esclarecimento à Autoridade Tributária, com o escopo claro de combate a possíveis esquemas de evasão ou fraude fiscal. No entanto, faltava o elemento essencial: *um certo vetor de operacionalização daquele dever de comunicação que nunca conseguiu, no quadro legislativo nacional, obter o desejado patamar de utilização e eficácia*<sup>459</sup>.

Por outro lado, tal como pretendemos demonstrar, a Lei n° 26/2020 é um diploma bastante complexo e que levanta sérias dúvidas de constitucionalidade, impondo a obrigatoriedade de comunicação à Autoridade Tributária, por parte de “intermediários” ou “contribuintes relevantes” de qualquer “mecanismo” (interno ou transfronteiriço) que passe pelo “teste do benefício principal” e que contenha, pelo menos, uma de determinadas “caraterísticas-chave” legalmente previstas<sup>460</sup>.

Salientamos que não se estranha - antes de compreende e valoriza - a colaboração entre as autoridades fiscais e os contribuintes, designadamente aqueles agentes que, nomeadamente pelas suas competências específicas, pela natureza da sua atividade, ou pelo seu contacto diário

---

<sup>457</sup> Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.495.

<sup>458</sup> Criticando o sistema instituído por via do Decreto-Lei n° 29/2008, de 25 de fevereiro, nomeadamente pelo prejuízo que dele resultará para a relação entre os contribuintes, intermediários e Administração Fiscal, e admitindo que a prioridade das opções do legislador deveria passar pelo reforço do regime legal das informações vinculativas no sentido de incentivar notificações voluntárias de determinadas transações potencialmente abusivas, bem como pelo reforço dos meios humanos e materiais necessários para agilizar o funcionamento dessa importante ferramenta de certeza e segurança fiscais, cfr. SILVA, Fernando Castro; NEVES, Tiago Cassiano, *Planeamento Fiscal Abusivo: o caso português no contexto internacional*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, IDEFF – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, Ano 1, n°3, Outono, Outubro de 2008, p. 149-150. Por outro lado, tal como denota Hugo Flores da Silva, *não podemos deixar de salientar a falta de rigor inerente à utilização do conceito de planeamento fiscal abusivo. Se o planeamento fiscal constitui um comportamento lícito, mediante o qual o sujeito passivo promove a obtenção de um resultado de afastamento, desoneração ou diferimento fiscal num plano de perfeita conformidade com o ordenamento jurídico, carece de sentido referi-lo como abusivo, a não ser, claro, que se conceba como abusiva a conformação da atuação do sujeito passivo às prescrições legais. Desta forma, a referência feita no Decreto-Lei n° 29/2008, de 25 de fevereiro, ao planeamento fiscal abusivo deverá ser interpretada com o sentido de evasão fiscal. O complexo de mecanismos jurídicos instituídos pelo diploma deve dirigir-se ao combate aos comportamentos de poupança fiscal desconforme com a ordem jurídica.* – in *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p.494, nota de rodapé n° 991.

<sup>459</sup> Neste sentido, vide MATIAS, M. e SOARES, J., *DAC 6: somos todos denunciante?* 11/fev/2021, disponível para consulta em <https://www.sabado.pt/portugal/detalhe/dac-6-somos-todos-denunciantes> [22/04/2023].

<sup>460</sup> Neste sentido, vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.189.

com a realidade empresarial, podem auxiliar o desenvolvimento do processo legislativo ou a produção de instruções administrativas, no sentido de se conseguir um aperfeiçoamento das normas jurídico-fiscais.<sup>461</sup>

Estranha-se, contudo, que o regime em apreço tenha sido rapidamente aprovado a expensas de algum rigor e ponderação, como teremos oportunidade de verificar adiante.

Atendendo a toda a complexidade envolvente, a investigação centrar-se-á na análise da dimensão objetiva, procurando para o efeito apurar em que consiste um “mecanismo”, seja ele interno ou transfronteiriço, bem como examinar as características-chave e respetivas insuficiências.

Entendemos que tais insuficiências se devem a motivos de ordem diversa, tais como a redação errónea / insuficiente, bem como a violação da certeza e segurança jurídica, motivos esses que pretendemos densificar *infra*.

Posteriormente, seguir-se-á uma breve análise da dimensão subjetiva, indagando sobre quem recai o dever de comunicação ao Fisco e por último serão abordados aspetos mais específicos do regime jurídico, nomeadamente a dimensão procedimental, o conteúdo do dever de comunicação, bem como as consequências em caso de incumprimento.

## **5.1. Dimensão objetiva: mecanismos comunicáveis, teste do benefício principal e características-chave**

### **5.1.1. Qualificação de mecanismo**

Importa começar por perceber que, nos termos da alínea f), do n.º1, do artigo 2.º do Diploma, um mecanismo consiste em qualquer plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação<sup>462</sup> que, objetiva e razoavelmente tenha em vista a obtenção de uma vantagem fiscal na esfera jurídica do contribuinte relevante ou de terceiro (designadamente a redução, eliminação, ou diferimento temporal de imposto)<sup>463</sup>.

A existência de um mecanismo constitui a condição primeira do nascimento de uma concreta obrigação de comunicação à AT para efeitos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho<sup>464</sup>.

---

<sup>461</sup> Neste sentido, *vide* LOUREIRO, Carlos, NEVES, António, *Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º2, 2008, p. 53 e seguintes.

<sup>462</sup> O legislador nacional refere ainda que os mecanismos podem ser exteriorizados de modo expreso ou tácito, e podem ser constituídos por uma construção com uma ou mais de uma etapa ou parte, ou por uma série de construções, simultâneas ou sequenciais.

<sup>463</sup> Cfr. artigo 2.º, n.º1, alíneas f) e l) da Lei n.º 26/2020.

<sup>464</sup> Neste sentido, cfr. Autoridade Tributária e Aduaneira, “Orientações Gerais (*Guidelines*) relativas à obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, janeiro 2021, p. 33, disponível para consulta em Orientações Gerais (*Guidelines*) ([portal.dasfinancas.gov.pt](https://portal.dasfinancas.gov.pt)) [24/04/2023].

O diploma em análise procede à distinção entre “mecanismos comercializáveis” e “mecanismos personalizados”. Quanto aos primeiros, são “mecanismos comercializáveis” “os mecanismos concebidos, comercializados, prontos a aplicar ou disponibilizados para aplicação, dispensando uma adaptação substancial dos mesmos”<sup>465</sup>. Já os “mecanismos personalizados” são “quaisquer mecanismos que não sejam considerados mecanismos comercializáveis”<sup>466</sup>.

Esta distinção releva para efeitos da Lei n.º 26/2020, uma vez que, apenas relativamente aos mecanismos comercializáveis existe a obrigação adicional do intermediário, prevista no n.º 4 do artigo 10.º, de apresentar à AT, de três em três meses, um relatório de atualização que inclua determinadas novas informações que tenham surgido desde a comunicação inicial ou desde a apresentação do relatório anterior<sup>467</sup>. Para além disso, a característica-chave genérica relacionada com o teste do benefício principal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º incide precisamente sobre o “mecanismo comercializável”, face aos termos como a mesma surge tipificada: “O mecanismo implique documentos e ou uma estrutura substancialmente normalizados e que esteja disponível para mais do que um contribuinte relevante, sem que o mecanismo precise de ser substancialmente adaptado para ser aplicado.”<sup>468</sup>

No diploma em apreço é ainda visível a distinção entre “mecanismos internos” e “mecanismos transfronteiriços”. Neste sentido, quando o mecanismo apresentar elementos de estraneidade, designadamente por respeitar a mais do que um Estado-Membro da UE ou a um Estado-Membro e um país terceiro<sup>469</sup>, deve ser qualificado como transfronteiriço. Nas situações em que não apresente tais elementos deve ser qualificado como interno.<sup>470</sup>

Esta distinção entre “mecanismos internos” e “mecanismos transfronteiriços” releva para efeitos da Lei n.º 26/2020, essencialmente porque o âmbito dos impostos abrangidos é distinto, consoante o tipo de mecanismo em causa.

Tal como explica Joaquim Freitas da Rocha, no caso dos “mecanismos internos”, *consideram-se como impostos relevantes o IRS, o IRC (e as tributações autónomas com os mesmos relacionadas), as derramas, o IVA, o IMI, o IMT e o IS*<sup>471</sup>. Já no que

<sup>465</sup> Cfr. Artigo 2.º, n.º1, alínea g) da Lei n.º 26/2020.

<sup>466</sup> Cfr. Artigo 2.º, n.º1, alínea i) da Lei n.º 26/2020.

<sup>467</sup> Cfr. Autoridade Tributária e Aduaneira, “Orientações Gerais (*Guidelines*) relativas à obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, janeiro 2021, p. 34, disponível para consulta em Orientações Gerais (*Guidelines*) (portaldaefinancas.gov.pt) [24/04/2023].

<sup>468</sup> *Ibidem*, p.34.

<sup>469</sup> Vide artigo 2.º, n.º1, alínea j) da Lei 26/2020. A mesma alínea estabelece alguns critérios relacionados com a residência dos sujeitos, o local de exercício de atividades, entre outros, que permitem concretizar a referida estraneidade.

<sup>470</sup> Conclusões tecidas nos Aparentamentos de Planeamento Fiscal, gentilmente cedidos pelo Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho.

<sup>471</sup> Vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 191.

Vide artigo 8.º da Lei n.º 26/2020.

diz respeito aos “mecanismos transfronteiriços”, *o perímetro material é um pouco distinto pois, apesar de o legislador não proceder ao recorte dos impostos abrangidos – o que poderia ser difícil, atendendo à diversidade de ordenamentos – e utilizar um enunciado bastante amplo (“impostos de qualquer natureza, cobrados pelos Estados-Membros, ou pelas suas subdivisões políticas, territoriais ou administrativas”<sup>472</sup>), exclui expressamente o IVA, os direitos aduaneiros, os impostos especiais de consumo (bem assim como as contribuições obrigatórias para a segurança social)<sup>473</sup>.*

### 5.1.2. Teste do benefício principal

Nos termos estabelecidos na Lei n.º 26/2020, para que um mecanismo tenha relevância fiscal e deva ser objeto de comunicação, deve passar pelo designado “teste do benefício principal”, de forma a apurar se a finalidade predominante, ou uma das finalidades predominantes, é a obtenção da vantagem fiscal na esfera jurídica do contribuinte relevante ou de terceiro<sup>474</sup>. Em caso afirmativo, o mecanismo sujeita-se ao regime desta Lei, devendo ser alvo de comunicação. Já em caso negativo, obviamente, que fica inibida a constituição da obrigação de comunicação de qualquer mecanismo à AT.<sup>475</sup>

Por sua vez, a alínea l) do n.º 1 do artigo 2.º do diploma legislativo, define “vantagem fiscal” como “a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto, incluindo a utilização de prejuízos fiscais, ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do mecanismo”.

Existindo um sentido finalístico evidente na definição enunciada anteriormente, é introduzida, contudo uma restrição: nem todos os esquemas ou atuações que determinam uma vantagem fiscal são relevantes. Apenas o serão aqueles que de modo exclusivo ou predominante conduzam à obtenção de vantagens fiscais.<sup>476</sup>

Compreende-se, assim, o propósito do legislador: apenas serão relevantes os esquemas ou atuações intencionalmente preparadas, divulgados e implementados, que têm como principal razão de ser (ainda que não exclusiva) as questões fiscais. Deverão assim ser ignorados os casos

---

<sup>472</sup> Vide artigo 4.º da Lei n.º 26/2020.

<sup>473</sup> Vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 191.

<sup>474</sup> Vide artigo 2.º, n.º 1, alínea k) da Lei 26/2020

<sup>475</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 191.

<sup>476</sup> Neste sentido, vide LOUREIRO, Carlos, NEVES, António Beja, *Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 2, 2008, pág. 53 e seguintes.

em que as vantagens fiscais são secundarizadas e apenas se produzem acessoriamente, eventualmente até de modo aleatório.<sup>477</sup>

Se por um lado, se revela relativamente facilitada a tarefa de encontrar casos em que determinadas realidades serão propostas com um intuito exclusivamente fiscal, o mesmo não se poderá dizer relativamente aos esquemas que são propostos com um objetivo predominantemente fiscal. Isto porque “a fronteira entre as operações motivadas pela estrita racionalidade económica e outras, igualmente legítimas, mas que têm um propósito predominantemente fiscal, não será fácil de descortinar em muitas situações, porque as esferas envolvidas não são estanques.”<sup>478</sup>

Assim, iremos deparar-nos com situações em que apenas a interpretação própria de cada agente, com base na sua sensibilidade sobre a realidade fáctica, permitirá obter uma conclusão sobre o conceito de predominância fiscal de determinados mecanismos. Correndo-se, contudo, o risco de determinados agentes excessivamente cautelosos ou receosos dos processos de contraordenação, atribuírem um objetivo predominantemente fiscal a mecanismos que a bem da verdade e após uma análise mais ponderada não mereciam tal classificação.<sup>479</sup>

Pelo que se exige uma análise objetiva, ponderando todos os factos pertinentes e à luz de critérios razoáveis, excluindo a mera *suspeição ou intuição* por parte das autoridades administrativas tributárias<sup>480</sup>.

Uma outra questão pertinente e que importa aqui assinalar, prende-se com saber se a mera utilização de figuras jurídicas consagradas na legislação, que potencialmente atribuem vantagens fiscais aos obrigados tributários, será relevante para efeitos de comunicação.

Ora vejamos. No caso de estarmos perante situações em que a simples aplicação direta da Lei permite a obtenção de tais vantagens<sup>481</sup>, não se registando qualquer intervenção no sentido de planear seja o que for, parece-nos que nada haverá que comunicar.<sup>482</sup>

Situação diferente será aquela em que se verifica a combinação de figuras ou regimes, da qual resulta uma nova realidade que cria vantagens fiscais, que autonomamente não se

---

<sup>477</sup> *Ibidem*, p.60.

<sup>478</sup> Neste sentido, vide LOUREIRO, Carlos, NEVES, António Beja, *Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º2, 2008, pág. 53 e seguintes.

<sup>479</sup> Conclusões tecidas na nota de rodapé nº8, in *Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º2, 2008, p.61.

<sup>480</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 191.

<sup>481</sup> Pensemos a título de exemplo na simples utilização do regime especial de tributação de grupos de sociedades (RETGS), ou na constituição de sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) ou ainda na utilização do regime de renúncia à isenção de IVA em operações imobiliárias.

<sup>482</sup> No mesmo sentido, vide LOUREIRO, Carlos, NEVES, António Beja, *Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º2, 2008, p.62.

produziriam sem a atividade de planeamento. Nesta última situação, já se afigura aceitável a obrigação de efetuar a comunicação legalmente exigida.<sup>483</sup>

Ainda a propósito do teste do benefício principal e de forma a dar por encerrado este ponto, afigura-se útil trazer à colação as informações gerais aprovadas pela Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, onde se pode ler o seguinte: “nos casos em que a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, faz depender a relevância da(s) característica(s)-chave da verificação conjunta do teste do benefício principal, importa clarificar que o mero facto de se usufruir de uma vantagem fiscal (nomeadamente de um benefício fiscal)<sup>484</sup> não traduz necessariamente a verificação do teste do benefício principal”.

Tal como consta nas orientações gerais (*Guidelines*) da AT, “a verificação do teste do benefício principal pressupõe que possa assumir-se, sem dúvidas razoáveis e face ao circunstancialismo objetivo concreto, que a obtenção de uma vantagem fiscal é o resultado principal ou um dos resultados principais que, segundo um critério de expectativa razoável, é proporcionado pelo mecanismo.<sup>485</sup> Só releva, pois, a vantagem fiscal que “não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do mecanismo”<sup>486</sup>. Daí que a verificação do teste do benefício principal pressuponha, cumulativamente, a existência de um mecanismo e a existência de uma vantagem fiscal que sem aquele não se obteria, total ou parcialmente. E daí que, do mesmo modo, não se verifique o teste do benefício principal quando a vantagem fiscal é totalmente obtida em resultado direto e imediato (sem intermediação de um mecanismo) do preenchimento dos pressupostos legais de que a mesma depende, ou, numa outra terminologia, quando a vantagem fiscal constitui a concretização direta e imediata da própria estatuição ou provisão da norma fiscal e da sua finalidade<sup>487</sup>.

---

<sup>483</sup> *Ibidem*. p.62.

<sup>484</sup> A propósito das vantagens fiscais acrescente-se, também a título de exemplo, uma isenção ou redução de tributação nos termos e no respeito pela respetiva finalidade, seja de uma convenção para evitar a dupla tributação, seja de um regime da União Europeia devidamente transposto.

<sup>485</sup> Vide Autoridade Tributária e Aduaneira, “Orientações Gerais (*Guidelines*) relativas à obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, janeiro 2021, p. 51, disponível para consulta em Orientações Gerais (*Guidelines*) ([portal.dasfinancas.gov.pt](https://portal.dasfinancas.gov.pt)) [24/04/2023].

<sup>486</sup> Cfr. artigo 2º, nº1, alínea I) da Lei nº 26/2020.

<sup>487</sup> Vide Autoridade Tributária e Aduaneira, “Orientações Gerais (*Guidelines*) relativas à obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, janeiro 2021, p. 51-52, disponível para consulta em Orientações Gerais (*Guidelines*) ([portal.dasfinancas.gov.pt](https://portal.dasfinancas.gov.pt)) [24/04/2023].

### 5.1.3. Caraterísticas-chave

Mais a mais, o mecanismo em causa deve preencher uma das “caraterísticas-chave”<sup>488</sup> indiciadoras de potencial risco de evasão fiscal, sendo que na verdade, o referido conceito de “caraterísticas-chave”<sup>489</sup> (*hallmarks*, na expressão de língua inglesa) é nuclear no sistema normativo da Lei n.º 26/2020, à semelhança, aliás, do que ocorre na Diretiva (UE) 2018/822.

Deste modo, são previstas cinco categorias de caraterísticas-chave<sup>490</sup>, cujo preenchimento pode requerer uma comunicação às administrações tributárias.

Estas dividem-se entre caraterísticas-chave genéricas, previstas no n.º1 do artigo 5º e caraterísticas-chave específicas, plasmadas no n.º2 a 5 do artigo 5º.

- As caraterísticas-chave genéricas dizem respeito à relação jurídica subjacente que se estabelece entre o profissional que concebe ou apresenta esse mecanismo e o respetivo cliente, aqui se incluindo (i) a previsão de cláusulas de sigilo, reserva ou confidencialidade das vantagens fiscais<sup>491</sup>; (ii) o estabelecimento de honorários por referência à vantagem fiscal<sup>492</sup>; (iii) a normalização ou *standardização* do mecanismo, permitindo que o mesmo possa ser disponibilizado sem alterações substanciais a mais do que um contribuinte relevante<sup>493, 494</sup>.
- As caraterísticas-chave específicas são atinentes ao conteúdo e aos termos do mecanismo em si, identificando-se algumas atuações que são à partida suspeitas, tais como a utilização abusiva de prejuízos fiscais, a conversão ou requalificação de rendimentos, ou o recurso a operações circulares, em carrossel ou com entidades

---

<sup>488</sup> A alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020 define “caraterísticas-chave” como “as que traduzem, objetivamente e por si mesmas, a indicação de um potencial risco de evasão fiscal, incluindo o contornar de obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos”.

<sup>489</sup> A propósito da finalidade das caraterísticas-chave, revela-se útil trazer à colação o que se escreveu na Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 11/XIV, que esteve na origem da Lei n.º 26/2020: *Importa sublinhar que as caraterísticas-chave não traduzem uma efetiva situação de evasão fiscal e, menos ainda, uma antecipação de qual deva ser a reação das autoridades tributárias face às situações tributárias reveladas pelos mecanismos comunicados. Como bem resulta da citada alínea b) do artigo 2.º (...), em consonância com a Diretiva (UE) 2018/822, as caraterísticas-chave, por si mesmas e dada a sua configuração objetiva, traduzem, isso sim, «a indicação de um potencial risco de evasão fiscal» – «indicação», na expressão também utilizada pela Diretiva.*

Com efeito, voltando a citar a Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 11/XIV, *relevante é ter-se presente que uma tal «indicação de um potencial risco de evasão fiscal», traduzida pela característica-chave em si mesma, dada a sua configuração objetiva, é o quanto basta para o estabelecimento da obrigação de comunicação de qualquer um dos mecanismos que contenha, pelo menos, uma das caraterísticas-chave tipificadas; sem necessidade, portanto, de qualquer definição de evasão fiscal.*

<sup>490</sup> Vide artigo 5º da Lei n.º 26/2020.

<sup>491</sup> Cfr. Artigo 5º, n.º1, alínea a), da Lei n.º 26/2020.

<sup>492</sup> Cfr. Artigo 5º, n.º1, alínea b), da Lei n.º 26/2020.

<sup>493</sup> Cfr. Artigo 5º, n.º1, alínea c), da Lei n.º 26/2020.

<sup>494</sup> Conclusões tecidas nos Apontamentos de Planeamento Fiscal, gentilmente cedidos pelo Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho.

interpostas, com o objetivo de compensar ou anular mutuamente resultados fiscalmente relevantes<sup>495, 496</sup>.

A obrigação de comunicação existe quando um esquema de planeamento fiscal preencher pelo menos uma das características-chave tipificadas no artigo 5.<sup>o</sup>.<sup>497</sup> Relativamente às características-chave constantes do n.º 1, do n.º 2 e das subalíneas iii) e iv) da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.<sup>o</sup>, a obrigação de comunicação apenas se cumprirá se se verificar, cumulativamente, o teste do benefício principal.<sup>498</sup>

Importa referir que o elenco de tais características-chave, constante do artigo 5.<sup>o</sup> do diploma é um elenco típico e taxativo, o que significa que o mesmo é condição necessária e suficiente para a caracterização de um concreto mecanismo como um mecanismo a comunicar. Isto é, tal elenco tem de ser interpretado e aplicado de forma estrita, independentemente de estar em causa um mecanismo interno ou transfronteiriço, não dispensando qualquer elemento que nele conste nem permitindo aduzir nenhum elemento que nele não conste<sup>499</sup>.

#### **5.1.4. Insuficiências das Características-chave**

Finda a exposição acerca do conceito de características-chave e da respetiva finalidade, iremos debruçar-nos sobre as suas insuficiências, as quais por motivos de sistematização da abordagem, foram agrupadas em três secções, mais precisamente: (i) redação insuficiente; (ii) necessidade de estudos adicionais por parte da UE/OCDE; (iii) violação da certeza e segurança jurídica<sup>500</sup>.

##### **(i) Redação insuficiente**

Na presente secção pretendemos evidenciar que a formulação utilizada pelo legislador não é suficientemente clara e precisa quanto ao seu âmbito de aplicação, o que suscita problemas ao nível da sua aplicação prática.

---

<sup>495</sup> Vide artigo 5.<sup>o</sup>, n.º 2 da Lei n.º 26/2020 e a propósito das características-chave específicas relacionadas com operações transfronteiriças, vide artigo 5.<sup>o</sup>, n.º 3 do diploma.

<sup>496</sup> Conclusões tecidas nos Aparentamentos de Planeamento Fiscal, gentilmente cedidos pelo Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho. Vide igualmente do mesmo autor *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 192.

<sup>497</sup> Vide artigo 3.<sup>o</sup> da Lei n.º 26/2020.

<sup>498</sup> Vide artigo 6.<sup>o</sup> da Lei n.º 26/2020.

<sup>499</sup> Vide Autoridade Tributária e Aduaneira, “Orientações Gerais (*Guidelines*) relativas à obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, janeiro 2021, p.48, disponível para consulta em Orientações Gerais (*Guidelines*) ([portal.dafn.pt](https://portal.dafn.pt)) [24/04/2023].

<sup>500</sup> Acompanhamos a sistematização apresentada por Catarina Gomes Mendes Noronha, in “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021, p.37.

É o caso da característica-chave consagrada na alínea a) do nº1 do artigo 5º, atinente à estipulação contratual de uma cláusula de confidencialidade.

A questão que se suscita é a de saber se a introdução de uma cláusula deste tipo, juntamente com a verificação do teste do benefício principal, é suficiente para justificar o surgimento da obrigação de comunicação.

Na ausência de jurisprudência ou doutrina, será útil servirmo-nos do direito comparado. Neste sentido, o Reino Unido dispõe de uma disposição similar<sup>501</sup>, requerendo uma comunicação, se “o esquema for suficientemente novo e inovador de modo a que um promotor queira que os seus contornos sejam mantidos em segredo, de modo a proteger a sua vantagem competitiva e a sua capacidade de cobrança de honorários.”<sup>502</sup>

Neste caso, a norma poderia ser clarificada no sentido de se limitar aos casos em que a aposição da cláusula se faz para acautelar um interesse do promotor.<sup>503</sup> Revelar-se-ia pertinente que o legislador nacional adicionasse à respetiva característica-chave uma definição de “qualquer participante no mecanismo”, como *qualquer pessoa singular ou coletiva, com ou sem personalidade jurídica, que tenha conhecimento sobre o mecanismo a comunicar ou partes deste. Que preste aconselhamento, conceba, comercialize, organize, disponibilize mecanismos que estarão sujeitos a comunicação*.<sup>504</sup>

Um outro caso de uma formulação manifestamente insuficiente e excessivamente *lata* diz respeito à característica-chave consagrada na alínea a), do nº2 do artigo 5º, respeitante à utilização de perdas para a redução de encargos fiscais. Estamos perante a interposição de mecanismos fictícios de perdas com o intuito de reduzir os encargos fiscais, tendo sido alvo de uma preocupação constante por parte das Administrações Fiscais<sup>505</sup> dos vários Estados.

De forma a combater situações abusivas, seria útil a introdução de um elenco a título exemplificativo, dos esquemas mais populares e gravosos, utilizados para este fim, tendo como referência estudos já existentes.<sup>506 507</sup>

---

<sup>501</sup> Parte 3 do DOTAS, poderá ser consultado em: <http://www.legislation.gov.uk/ukxi/2006/1543/made>

<sup>502</sup> Tradução feita por Catarina Gomes Mendes Noronha, in “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021, p.39.

<sup>503</sup> *Ibidem*, p. 39.

<sup>504</sup> *Ibidem*, p. 39- 40.

<sup>505</sup> Cfr. BURGIO, M., “The abuse of law in the framework of the European tax law”, *Intertax*, Vol.19, nº22, (1991), p.82-88.

<sup>506</sup> Neste sentido, vide NORONHA, Catarina Gomes Mendes, “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021, p.44.

<sup>507</sup> Cfr. “Taxation Papers: Aggressive tax planning indicators – Final Report”, *Working Paper* nº 71-2017”, p.39-56.

## **(ii) Necessidade de estudos adicionais por parte da UE/OCDE**

Por outro lado, entende-se que a realização de estudos sobre o *modus operandi* de elaboração de planeamento fiscal representa uma mais valia na deteção de mecanismos condutores a situações de fraude e evasão fiscal.<sup>508</sup>

O desenvolvimento destes estudos revela-se, aliás, crucial quer para a deteção de esquemas abusivos, quer para a elaboração de decisões jurisprudenciais futuras<sup>509</sup>, contribuindo para a harmonização, certeza e segurança jurídica.<sup>510</sup>

Um dos domínios em que seria bastante pertinente o recurso a estes estudos prende-se com a característica-chave consagrada na alínea c), do n.º 1, do artigo 5.º, mais precisamente quanto ao recurso a mecanismos estandardizados, o denominado “planeamento fiscal em série”.

Nessa medida, através de estudos comparativos dos métodos e operações frequentemente utilizados nestes mecanismos estandardizados, seria possível decifrar os “verdadeiros indicadores, que quando presentes num determinado modelo estandardizado, resultariam numa obrigação de comunicação”.<sup>511</sup>

## **(iii) Violação da certeza e segurança jurídica**

Na presente secção pretendemos averiguar se as características-chave contidas no diploma legislativo em apreço preenchem ou não os pressupostos mínimos de garante da certeza e segurança jurídica<sup>512</sup> dos contribuintes.

A este propósito, importa salientar que no Direito Fiscal a previsibilidade e a calculabilidade são dois vetores fundamentais, pois a variabilidade do ordenamento jurídico e as suas constantes alterações, podem criar os mais profundos problemas de adaptação para a atividade dos agentes económicos<sup>513</sup>. Daí que, tendo em conta o fim e a natureza do Direito Fiscal, se possa concluir que *é de todos os ramos de Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível*<sup>514</sup>.

---

<sup>508</sup> Vide NORONHA, Catarina Gomes Mendes, “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021, p.54.

<sup>509</sup> A este propósito, vide por exemplo, o Acórdão Starbucks (Proc. T-760/15) e o Acórdão Fiat (Proc. T- 759/15) em que é visível que a utilização de estudos e recomendações da OCDE foi essencial na elaboração da decisão do Tribunal Geral da União Europeia.

<sup>510</sup> *Ibidem*, p. 55.

<sup>511</sup> Vide NORONHA, Catarina Gomes Mendes, “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021, p.57.

<sup>512</sup> Tal como enuncia Manuel Atienza, “o Direito distingue-se de outras formas de ordenação da conduta porque atinge – em especial o Direito moderno – um alto grau de previsibilidade, a que se deve chamar certeza jurídica”, in “O sentido do Direito”, Escolar Editora, 2014, p. 206.

<sup>513</sup> Cfr. SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ªed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 170-172.

<sup>514</sup> Cfr. XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981, p. 117.

Servindo-nos dos ensinamentos de Alberto Xavier, a segurança jurídica tem dois conteúdos: um formal e outro material. Segundo o conteúdo formal, a segurança jurídica diz respeito à estabilidade normativa do Direito. Já do ponto de vista material, o referido princípio traduz a ideia de proteção da confiança, que por sua vez diz respeito à *suscetibilidade de previsão objetiva das suas situações particulares, das suas situações jurídicas, de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhes serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar*. Isto é, *traduz-se na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base direta e exclusivamente na lei*.<sup>515 516</sup>

Na ótica do TJUE<sup>517</sup>, o princípio da segurança jurídica exige que as regras sejam claras, precisas e previsíveis no que diz respeito aos seus efeitos e ao campo de aplicação. É ainda exigível que qualquer norma que produza efeitos desfavoráveis na esfera dos particulares seja clara e precisa e que a sua aplicação seja previsível para os destinatários.

Quanto à dimensão da certeza do direito, esta concretiza-se no domínio tributário através da tutela da confiança que se assegura por via da possibilidade de efetuar previsões e calcular com segurança a prestação tributária, necessária ao planeamento das atividades económicas.<sup>518</sup>

Feito todo este enquadramento, encontram-se reunidas as condições para analisar as características-chave constantes do diploma em apreço e determinar se preenchem os pressupostos mínimos de certeza e segurança jurídica.

Neste sentido, na atual redação da característica-chave plasmada no artigo 5º, nº3, alínea a), subalínea iv) da Lei nº 26/2020, pode ler-se que a comunicação é obrigatória quando o “pagamento seja tributado mais favoravelmente (...)”, sendo que a referida expressão não consta do elenco de definições do artigo 2º do diploma legislativo.

Ora, da atual formulação da norma não é possível inferir previamente e com precisão suficiente o âmbito de aplicação do conceito de “tributado mais favoravelmente”, *deixando*

---

<sup>515</sup> *Ibidem*, p. 117-118.

<sup>516</sup> Tal como indica Joaquim Freitas da Rocha, o princípio da segurança jurídica *exprime a suscetibilidade de o cidadão poder pautar e orientar as suas condutas de acordo com os efeitos jurídicos que, razoavelmente, pode esperar que uma norma produza, o que também, em termos práticos, traduzirá a ideia de proibição do juízo arbitrário e do uso de poderes discricionários no momento da aplicação das leis -in As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 390, 1998, p. 14.

<sup>517</sup> *Vide Acórdão Test Claimants in the Franked Investment Group Litigation*, de 12 de dezembro de 2006, proc. C-446/04.

<sup>518</sup> Neste sentido, vide SOUSA, Domíngos Pereira de, “Tipicidade Tributária, Segurança Jurídica e Proteção da Confiança”, JURISMAT, Portimão, 2022, n.º 15, p. 163-186, disponível para consulta em Tipicidade Tributária, Segurança Jurídica e Protecção da Confiança.pdf (ensinolusofona.pt) [20/06/2023].

*subsistir incertezas quanto à sua aplicabilidade.*<sup>519</sup> Pelo que, entendemos que a referida característica-chave não preenche os pressupostos mínimos de certeza e segurança jurídica, sendo que os direitos dos contribuintes não se encontram devidamente assegurados.

Uma outra característica-chave que merece a nossa atenção é a que está consagrada no artigo 5º, nº4, alínea a) do diploma legislativo em apreço, tendo como finalidade garantir uma “realização correta e eficaz de troca de informação tributária incluindo tanto países da UE como países terceiros”<sup>520</sup>.

Contudo, a utilização da expressão “tirar proveito da ausência de tais normas ou acordos” é excessiva, *constituindo uma situação de exacerbada insegurança jurídica afetando a certeza jurídica dos contribuintes.*<sup>521</sup>

O facto de o contribuinte tirar proveito da ausência de tais normas ou acordos não poderá, *per si*, ser entendido como abusivo. Se assim o entendêssemos a AT *poderia sempre invocar que, embora existindo uma ausência de norma ou acordo, aquela situação estaria sempre abrangida pelo elemento literal subjacente à característica-chave e como tal seria passível de comunicação.*<sup>522</sup>

Sendo que, tal atuação seria certamente lesiva da certeza e confiança jurídica do contribuinte.

Por outro lado, a referida característica-chave contém um elenco exemplificativo de situações que dão origem à obrigação de comunicação. Neste ponto, o legislador português manteve o elenco exemplificativo sugerido pela UE na Diretiva 2018/822, o que é de salutar. Pois, a opção por um elenco exemplificativo excessivamente complexo e denso poderá conduzir ao fenómeno de “*gold-plating*” – que se traduz na imposição de requisitos adicionais (normas, orientações e recomendações), que aquando da transposição normativa compromete o objetivo de harmonização legislativa.<sup>523</sup>

---

<sup>519</sup> Vide NORONHA, Catarina Gomes Mendes, “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021, p.79.

<sup>520</sup> Para maiores desenvolvimentos, vide OCDE, “*Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters – Implementation Handbook*”, 2ª edição, (2018).

<sup>521</sup> Vide NORONHA, Catarina Gomes Mendes, “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021, p.80.

<sup>522</sup> *Ibidem*, p.81.

<sup>523</sup> Com interesse sobre o tema do “*Gold-plating*”, vide JABLONSKI, Michal, “*The Danger of So-Called Regulatory “Gold-Plating” in Transposition of EU Law – Lessons from Poland*”, *Studia Iuridica*, Vol. 71, (2017), p. 73-90.

## **5.2. Dimensão subjetiva: intermediários e contribuintes relevantes – breves considerações**

Após a análise da dimensão objetiva, importa agora perceber, ainda que de forma breve e sucinta, sobre quem impende o dever de comunicação.

Nestes termos, a obrigação declarativa, estabelecida na Lei n° 26/2020, de comunicação à AT de mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, incide sobre o “intermediário” ou sobre o “contribuinte relevante”, conforme respetivamente caracterizados nas definições, seja da alínea e) do n°1 do artigo 2° e do n°2 do artigo 9°, seja da alínea c) do n°1 do artigo 2°<sup>524</sup>.

Primeiramente, o “intermediário” é definido como a pessoa que concebe, comercializa, organiza ou disponibiliza para aplicação, um mecanismo com propósitos evasivos<sup>525</sup>. Em termos práticos, aqui se incluirão, a título de exemplo, advogados, solicitadores, técnicos ou revisores de contas, consultores, ou quaisquer outros profissionais que prestem aconselhamento ou assessoria jurídico-fiscal.

Importa considerar que, não é “intermediário”, para efeitos do dever de comunicação, quem presta aconselhamento relativo a uma situação tributária já existente, incluindo o exercício de mandato no âmbito de um procedimento administrativo tributário ou processo judicial<sup>526</sup>.

Ainda assim, o âmbito subjetivo de abrangência é bastante alargado, sendo que o legislador estende a qualificação como “intermediário” às pessoas que, como técnicos, prestam ajuda, assistência ou aconselhamento na conceção, comercialização, organização ou disponibilização de um mecanismo<sup>527</sup>. Não obstante, encontra-se assegurada a possibilidade de contraprova, designadamente invocando-se que não se sabia do mecanismo, ou que não se podia razoavelmente esperar que soubesse.<sup>528</sup>

Em segundo lugar o “contribuinte relevante” vem definido como qualquer pessoa ou entidade que aplique, tencione aplicar, ou a quem seja disponibilizado para aplicar, um mecanismo com propósitos evasivos<sup>529</sup>.

Por outro lado, cumpre referir que a sujeição a este regime apenas se verificará nas situações em que o “intermediário” ou o “contribuinte relevante” apresentem um nexo significativo

---

<sup>524</sup> Vide Autoridade Tributária e Aduaneira, “Orientações Gerais (*Guidelines*) relativas à obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, janeiro 2021, p.6, disponível para consulta em Orientações Gerais (*Guidelines*) ([portal.dafinancas.gov.pt](https://portal.dafinancas.gov.pt)) [24/04/2023].

<sup>525</sup> Cfr. Artigo 2°, n°1, alínea e), da Lei n° 26/2020.

<sup>526</sup> Cfr. Artigo 2°, n°1, alínea e), da Lei n° 26/2020.

<sup>527</sup> Cfr. artigo 9°, n°2 da Lei n° 26/2020.

<sup>528</sup> Cfr. artigo 9°, n°3 da Lei n° 26/2020.

<sup>529</sup> Cfr. artigo 2°, n°1, alínea c), da Lei n° 26/2020.

de ligação com o ordenamento jurídico português, nomeadamente por serem considerados residentes para efeitos fiscais, ou por terem em território português um estabelecimento estável, através do qual sejam prestados os serviços relacionados com o mecanismo<sup>530</sup>.

No que diz respeito ao “intermediário”, para além da referida residência ou estabelecimento estável, constitui igualmente nexó significativo de ligação ao ordenamento português, a circunstância de ser constituído em Portugal ou regido pela legislação portuguesa<sup>531</sup>, bem como a circunstância de estar registado em Portugal junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria.<sup>532 533</sup>

Já no caso do “contribuinte relevante”, esse nexó pode materializar-se no facto de receber ou gerir rendimentos<sup>534</sup>, de exercer uma atividade em território português<sup>535</sup>, ou no facto de estar registado, para efeitos fiscais em Portugal<sup>536, 537</sup>.

### **5.3. Dimensão procedimental, conteúdo do dever de comunicação e consequências em caso de incumprimento**

#### **5.3.1. Dimensão procedimental**

O regime vinculativo traçado pelo diploma em apreço assume contornos distintos, consoante exista ou não um “intermediário” e, existindo, se impende ou não sobre o mesmo um dever legal ou contratual de sigilo.

Precisamente, a inexistência de um “intermediário” nos termos previstos no artigo 9º, constitui a situação típica em que o dever de comunicação do mecanismo ou esquema potencialmente evasivo, bem como de todas as informações com o mesmo relacionadas e atualizações anuais das mesmas, passa a recair sobre o “contribuinte relevante”. Conforme estipula o nº1 do artigo 12º do diploma, o “contribuinte relevante” dispõe do prazo de 30 (trinta) dias para o fazer, sem prejuízo da possibilidade de ficar “dispensado” da comunicação à AT se,

---

<sup>530</sup> Conclusões tecidas nos Aparentamentos de Planeamento Fiscal, gentilmente cedidos pelo Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho. Cfr. ainda do mesmo autor, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.194.

<sup>531</sup> Cfr. Artigo 9º. Nº1, alínea c), da Lei nº 26/2020.

<sup>532</sup> Cfr. Artigo 9º. Nº1, alínea d), da Lei nº 26/2020.

<sup>533</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.194.

<sup>534</sup> Cfr. Artigo 11º, alínea c), da Lei nº 26/2020.

<sup>535</sup> Cfr. Artigo 11º, alínea d), da Lei nº 26/2020.

<sup>536</sup> Cfr. Artigo 11º, alínea e), da Lei nº 26/2020.

<sup>537</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.194.

havendo mais do que um “contribuinte relevante”, for apresentada junto da AT prova documental de que as informações já foram previamente comunicadas.<sup>538</sup>

Situação diferente é a que se regista quando existe um “intermediário”, não impendendo sobre o mesmo um dever legal ou contratual de sigilo. Ora, neste caso em particular, o “intermediário” deve comunicar à AT todas as informações relativas aos mecanismos evasivos que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo, num prazo de 30 (trinta) dias. Tratando-se da comunicação de um mecanismo interno ou transfronteiriço comercializável<sup>539</sup>, o intermediário deve, ainda, apresentar à AT de três em três meses, um relatório de atualização que inclua determinadas novas informações que tenham surgido desde a comunicação inicial ou desde a apresentação do relatório anterior<sup>540</sup>.

Por outro lado, havendo mais do que um “intermediário”, a obrigação que exista de comunicação de informações à AT incumbe a todos os “intermediários” envolvidos no mesmo mecanismo a comunicar<sup>541, 542</sup>.

O terceiro cenário configura a situação em que existindo um “intermediário”, impende sobre o mesmo um dever legal ou contratual de sigilo. Nestas situações cobertas pelo dever legal ou contratual de sigilo do “intermediário”, pode este invocar tal dever (no sentido de que pode prevalecer-se da prerrogativa do sigilo) e, se o fizer, a obrigação de comunicação à AT do mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal passa a recair sobre o “contribuinte relevante”<sup>543</sup>.

Para que tal ocorra, deve o “intermediário” notificar o “contribuinte relevante”, num prazo bastante apertado (cinco dias), de que este deve cumprir a obrigação de comunicação à AT, que assim sobre ele passou a recair<sup>544</sup>. Após isso, este último deve, no prazo de 30 (trinta) dias seguidos a contar da receção daquela notificação, informar o primeiro do cumprimento do dever de comunicação, apresentando para o efeito o comprovativo da submissão perante a AT da declaração respetiva<sup>545</sup>. Caso tal informação e comprovação não chegue, dentro daquele prazo de

---

<sup>538</sup> Cfr. Artigo 12.º, n.º6, da Lei n.º 26/2020.

<sup>539</sup> Relembremos que são “mecanismos comercializáveis” “os mecanismos concebidos, comercializados, prontos a aplicar ou disponibilizados para aplicação, dispensando uma adaptação substancial dos mesmos” – vide artigo 2.º, n.º1, alínea g) da Lei 26/2020.

<sup>540</sup> Cfr. Artigo 10.º n.º1 e 4 da Lei 26/2020.

<sup>541</sup> Cfr. Artigo 10.º, n.º7 da Lei 26/2020.

<sup>542</sup> A propósito da situação de deveres múltiplos de comunicação perante várias autoridades tributárias (no caso da existência de mecanismos transfronteiriços), vide n.º5 do artigo 10.º e n.º 3 e 4 do artigo 12.º da Lei 26/2020.

<sup>543</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 13.º da Lei 26/2020.

<sup>544</sup> Cfr. Artigo 13.º, n.º2 da Lei 26/2020.

<sup>545</sup> Cfr. Artigo 13.º, n.º3 da Lei 26/2020.

30 (trinta) dias, ao “intermediário”, deve este cumprir a obrigação de comunicação à AT do mecanismo interno ou transfronteiriço com relevância fiscal, no prazo de 10 (dez) dias seguidos<sup>546</sup>.

Ora, densificando aquilo que foi enunciado *supra*, apesar de, nos termos do disposto no n.º1 do artigo 13.º, “nas situações cobertas pelo dever legal ou contratual de sigilo”, a obrigação de comunicação à AT ser transferida para o “contribuinte relevante”, resulta do disposto no n.º4 do mesmo preceito e do n.º1 do artigo 14.º, que sempre que o “contribuinte relevante” não cumpra a obrigação de comunicação que lhe cabe, verifica-se a sujeição do “intermediário” à obrigação subsidiária de comunicação. Sendo que, é precisamente esta retransferência da obrigação de comunicação que não encontra respaldo na Diretiva<sup>547</sup>.

Com efeito, a Diretiva (UE) 2018/822 limita-se a prever que os Estados-Membros poderão estabelecer que há lugar à dispensa da obrigação de comunicação nas situações em que os “intermediários” possam estar vinculados a deveres legais de sigilo profissional, caso em que a obrigação de comunicação é transferida, definitivamente, para o “contribuinte”<sup>548</sup>, pelo que se conclui que a Lei n.º 26/2020 foi mais longe do que a Diretiva neste aspeto<sup>549</sup>.

Por outro lado, com a obrigação subsidiária que recai na esfera do “intermediário”, em caso de incumprimento do dever de comunicação por parte do “contribuinte relevante”, surge um outro problema, que poderá suscitar alguma perplexidade nos quadros de um Estado de Direito que se repete bondoso e de boa fé<sup>550</sup>, na medida em que nos deparamos com um regime que se pode qualificar como *desresponsabilizante para a administração* e do qual ressalta a ideia de um certo aproveitamento das entidades profissionais privadas no sentido da prossecução do Interesse Público de arrecadação de receita tributária.<sup>551</sup>

Servindo-nos dos ensinamentos de Joaquim Freitas da Rocha e de Hugo Flores da Silva, *as tarefas de inspeção e fiscalização tributária – tradicionalmente administrativas – são cada vez mais “despejadas” (passe a expressão) em cima de privados, transferindo para estes um labor investigatório que não lhes deveria competir*.<sup>552</sup> Pelo que surge a questão pertinente da conformidade constitucional da

---

<sup>546</sup> Cfr. Artigo 13.º, n.º4 da Lei 26/2020.

<sup>547</sup> Neste sentido, vide “Lei n.º 26/2020. Provedora de Justiça requer a fiscalização do Tribunal Constitucional”, Setembro de 2021, disponível para consulta em Lei n.º 26/2020. Provedora de Justiça requer a fiscalização do Tribunal Constitucional – Provedoria de Justiça (provedor-jus.pt) [28/04/2023].

<sup>548</sup> Cfr. Artigo 8.º-AB n.º5 e 6 da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018.

<sup>549</sup> Vide “Lei n.º 26/2020. Provedora de Justiça requer a fiscalização do Tribunal Constitucional”, Setembro de 2021, disponível para consulta em Lei n.º 26/2020. Provedora de Justiça requer a fiscalização do Tribunal Constitucional – Provedoria de Justiça (provedor-jus.pt) [28/04/2023].

<sup>550</sup> Conclusões tecidas nos Apontamentos de Planeamento Fiscal, cedidos pelo Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho.

<sup>551</sup> Para um maior desenvolvimento deste ponto, vide, ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 195.

<sup>552</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p.118

exigência desmesurada destas vinculações acessórias, questão essa que será alvo de análise no apartado que se segue, respeitante à dimensão crítica do regime instituído pela Lei n.º 26/2020.

### 5.3.2. Conteúdo do dever de comunicação

A propósito do conteúdo do dever de comunicação, importa realçar que o legislador nacional é extremamente rigoroso, na medida em que não só impõe a obrigatoriedade de transmitir um conjunto vastíssimo de informações, como igualmente de o fazer com um grau de densificação e pormenorização elevado<sup>553</sup>. Ora, esta circunstância permite reforçar a ideia por nós enunciada *supra*, de uma sobrecarga dos privados.

Na verdade, exige-se que sejam comunicados:

- (i) A identificação dos “intermediários” e dos “contribuintes relevantes”, incluindo os respetivos nomes, datas e locais de nascimento, as residências para efeitos fiscais, números de identificação fiscal e, se aplicável, as pessoas que sejam empresas associadas do contribuinte relevante<sup>554</sup>;
- (ii) Os detalhes da(s) característica(s)-chave que configurem o mecanismo<sup>555</sup>;
- (iii) Uma síntese do conteúdo do mecanismo a comunicar, incluindo a referência do nome por que seja vulgarmente conhecido, caso exista, e uma descrição, em termos abstratos, das atividades empresariais relevantes ou dispositivos normativos pertinentes<sup>556</sup>;
- (iv) A data em que tenha sido ou venha a ser realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo a comunicar<sup>557</sup>;
- (v) Os detalhes das disposições normativas que formam a base do mecanismo a comunicar<sup>558</sup>;
- (vi) O valor das operações que constituem o próprio mecanismo a comunicar, independentemente da vantagem fiscal que se espera<sup>559</sup>;

---

<sup>553</sup> Conclusões tecidas nos Aparentamentos de Planeamento Fiscal, gentilmente cedidos pelo Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho. Vide ainda do mesmo autor, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 195-196.

<sup>554</sup> Cfr. artigo 15.º, n.º 1, alínea a) da Lei 26/2020.

<sup>555</sup> Cfr. artigo 15.º, n.º 1, alínea b) da Lei 26/2020.

<sup>556</sup> Cfr. artigo 15.º, n.º 1, alínea c) da Lei 26/2020.

<sup>557</sup> Cfr. artigo 15.º, n.º 1, alínea d) da Lei 26/2020.

<sup>558</sup> Cfr. artigo 15.º, n.º 1, alínea e) da Lei 26/2020.

<sup>559</sup> Cfr. artigo 15.º, n.º 1, alínea f) da Lei 26/2020.

- (vii) A identificação do Estado-Membro dos “contribuintes relevantes” e de qualquer outro Estado-Membro suscetível de estar relacionado com o mecanismo<sup>560</sup>;
- (viii) A identificação de qualquer outra pessoa ou entidade sem personalidade jurídica num Estado-Membro suscetível de ser abrangida pelo mecanismo, com indicação dos Estados-Membros a que essa pessoa ou entidade esteja ligada<sup>561</sup>.

Mais a mais, acresce que a AT pode notificar o sujeito da obrigação de comunicação para que este, num prazo a fixar entre 10 e 20 dias seguidos, esclareça, aperfeiçoe ou complete devidamente a informação prestada<sup>562</sup>.

Entendemos que se trata de uma solução bastante engenhosa adotada pelo legislador nacional, que poderá ter como efeito positivo a prevenção da litigância nos tribunais. Nesta medida, ao invés de sancionar de imediato os responsáveis pela comunicação, por inexactidões ou omissões na informação comunicada, que muitas das vezes até poderão ser involuntárias, atendendo à elevada complexidade do regime, é criada uma oportunidade de retificação da situação, que constituirá um reforço das garantias dos “intermediários” e “contribuintes”<sup>563</sup>.

Importa referir que toda a informação que é comunicada à AT deve ser guardada e mantida durante um longo período de tempo (15 anos), integrando-se numa base de dados nacional da AT, acedível pelos órgãos e serviços desta para a prossecução das respetivas competências e particularmente para as finalidades seguintes<sup>564</sup>: (i) troca automática de informações particularmente entre autoridades tributárias dos Estados-Membros, nos casos de informações relativas a mecanismos transfronteiriços; (ii) tratamento e divulgação anonimizada no portal das finanças, para efeitos de prevenção da evasão fiscal.

Concordamos com Joaquim Freitas da Rocha, quando o autor constata que *o acervo de dados é, ou pode ser, bastante abrangente e diversificado, compreendendo identidades de pessoas, relações entre as mesmas, localizações, valores, know-how, modus operandi de atividades, processos de fabrico, segredos comerciais, patentes, criações protegidas por direitos de autor, etc., pelo que o acesso por terceiros e a*

---

<sup>560</sup> Cfr. artigo 15º, n.º1, alínea g) da Lei 26/2020.

<sup>561</sup> Cfr. artigo 15º, n.º1, alínea h) da Lei 26/2020.

<sup>562</sup> Cfr. artigo 15º, n.º2 da Lei n.º 26/2020.

<sup>563</sup> Neste sentido *vide* PINTO, Ana Azevedo, “COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE MECANISMOS DE PLANEAMENTO FISCAL: UMA VIOLAÇÃO DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES?”, dissertação de mestrado em Direito Fiscal, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa, 2019, disponível para consulta em Veritati - Repositório Institucional da Universidade Católica Portuguesa: Comunicação obrigatória de mecanismo de planeamento fiscal : uma violação dos direitos dos contribuintes? (ucp.pt) [03/05/2023].

<sup>564</sup> Cfr. artigo 15º, n.º3 e 4, artigo 16º e 17º da Lei 26/2020.

*respetiva titularidade por longos períodos de tempo pode ser problemática, em face dos direitos à proteção da privacidade e à reserva da vida privada.*<sup>565</sup> *Basta pensar que podem ser vários os funcionários e agentes do fisco que aos mesmos podem aceder no desempenho das suas funções, sem esquecer o risco de consulta por vários serviços externos, como programadores, técnicos de informática, empresas de segurança, ou outros.*<sup>566</sup>

Tendo em consideração tal cenário, o presente regime estabelece uma blindagem normativa efetiva, na medida em que a própria AT se encontra sujeita ao dever de manter a informação sob reserva, atendendo à possibilidade de condenação criminal ou contraordenacional dos respetivos agentes.<sup>567</sup>

### **5.3.3. Consequências em caso de incumprimento – o regime sancionatório**

Interessa salientar que as adstrições mencionadas anteriormente não são meras instruções, diretivas ou regras de deontologia, mas sim verdadeiros deveres jurídicos, e em caso de incumprimento resultam consequências jurídicas gravosas<sup>568</sup>.

Aos Estados-Membros foi concedida a liberdade de estabelecerem o regime de sanções aplicáveis em situações de incumprimento dos deveres de comunicação decorrentes da Diretiva 2018/822 do Conselho.<sup>569</sup>

Neste sentido, o legislador nacional qualifica este incumprimento como uma contraordenação<sup>570</sup>. Além do mais, o quadro sancionatório é aplicável aos comportamentos desconformes, quer os mesmos digam respeito às faltas de comunicação, quer às omissões ou inexatidões da informação prestada, quer ainda aos posteriores esclarecimentos, aperfeiçoamentos ou complementos.<sup>571</sup>

---

<sup>565</sup> Conclusões tecidas nos Apontamentos de Planeamento Fiscal, gentilmente cedidos pelo Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho. Cfr. do mesmo autor, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 198.

<sup>566</sup> *Ibidem*, p. 198.

<sup>567</sup> Cfr. artigo 14º, nº3 da Lei 26/2020. Vide ainda, artigo 64º da LGT e 91º e 115º do RGIT.

<sup>568</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 197.

<sup>569</sup> Neste sentido, vide NORONHA, Catarina Gomes Mendes, “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021, p. 100.

<sup>570</sup> Cfr. PAIVA, Carlos, “Das Infrações Fiscais à sua Perseguição Processual”, 2ª Edição, Almedina, 2017, p.14.

<sup>571</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 197.

O artigo 19º do Diploma legislativo em apreço consagra a aplicação de uma coima que poderá ir de 2000 a 80 000 euros, excetuando nos casos de omissão previstos no número 2 do referido artigo, em que o limite máximo é fixado nos 60 000 euros.<sup>572</sup>

Por outro lado, tal como enuncia o legislador, o respetivo pagamento da coima não exonera do cumprimento dos deveres de comunicação previstos no diploma<sup>573</sup>. Perante outra opção do legislador, os objetivos do diploma em apreço estariam em risco, uma vez que o contribuinte poderia preferir incorrer na sanção e proceder ao pagamento da coima, se isso o exonerasse da obrigação de comunicação<sup>574</sup>.

Mais a mais, o cumprimento das obrigações de comunicação a que estão adstritos os “intermediários” e os “contribuintes relevantes” prevalece sobre o dever de sigilo a que legal, ou contratualmente, os mesmos estejam sujeitos, não sendo legítimo aos mesmos proceder à sua invocação para justificar um eventual incumprimento<sup>575</sup>.

Além de que o sujeito – “intermediário” ou “contribuinte relevante” – que na decorrência deste regime, transmita informações fiscalmente relevantes, fica exonerado de qualquer tipo de responsabilidade decorrente da violação do dever de sigilo a que estivesse vinculado (nomeadamente ao nível disciplinar ou civil).<sup>576</sup>

Acompanhamos a posição defendida por Catarina Noronha, em que “a adoção de um regime sancionatório à luz do adotado no Reino Unido ou Espanha poderia produzir um efeito mais dissuasor ou eficaz”<sup>577</sup>.

No que concerne ao regime anglo-saxónico, a coima tem um valor determinado *a priori*. Este valor é entendido como um “valor base”, podendo ir até 5 000 euros. Paralelamente, tal valor base é complementado com um valor diário de no máximo 600 euros, definido em função da gravidade do ilícito praticado.<sup>578</sup> Este regime de penalidade diária revela um cariz mais eficaz e dissuasor comparativamente com o regime português de penalidade unitária.

---

<sup>572</sup> A propósito da desproporcionalidade e desadequação destes valores, vide § 5 e 6, “Parecer da OCC relativo à transposição da Diretiva 2018/822” de 27 de dezembro de 2019.

<sup>573</sup> Cfr. artigo 21º da Lei 26/2020.

<sup>574</sup> Neste sentido *vide* PINTO, Ana Azevedo, “COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE MECANISMOS DE PLANEAMENTO FISCAL: UMA VIOLAÇÃO DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES?”, dissertação de mestrado em Direito Fiscal, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa, 2019, disponível para consulta em Veritati - Repositório Institucional da Universidade Católica Portuguesa: Comunicação obrigatória de mecanismo de planeamento fiscal : uma violação dos direitos dos contribuintes? (ucp.pt) [03/05/2023].

<sup>575</sup> Cfr. artigo 14º, nº1 da Lei 26/2020.

<sup>576</sup> Cfr. artigo 14º, nº2 da Lei 26/2020.

<sup>577</sup> *Vide* NORONHA, Catarina Gomes Mendes, “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021, p.100-101.

<sup>578</sup> *Ibidem*, p.101.

Em suma, o regime anglo-saxónico calcula o valor da coima em função da culpa, e simultaneamente penaliza mais o contribuinte, caso este adote uma posição de inércia, o que contribui efetivamente para uma maior eficácia do regime.

Quanto ao regime espanhol, este merece uma *ponderação quanto à sua eventual consideração no panorama nacional*<sup>579</sup>. Tal sistema prevê uma coima com limites mínimos e máximos. O valor máximo será definido com base em critérios, mais precisamente (i) o valor dos honorários do “intermediário”, caso este seja o sujeito infrator, ou (ii) o valor originado pelo efeito fiscal derivado do mecanismo utilizado, caso o infrator seja o obrigado tributário interessado.<sup>580</sup>

Tal como realça Catarina Noronha, a definição da sanção em função do valor dos honorários recebidos e/ou da vantagem fiscal obtida *produziria um efeito dissuasor na esfera dos obrigados, uma vez que a definição da coima aplicável estaria, no seu limite máximo, em estreita ligação com a atuação dos interessados*.<sup>581</sup>

Atendendo às vantagens do regime anglo-saxónico e do regime espanhol enunciadas anteriormente, estamos convencidos que o regime sancionatório adotado pelo legislador nacional beneficiaria de uma revisão inspirada no direito comparado.

## 6. Dimensão Crítica

No âmbito da componente reflexiva, importa salientar que apesar de a luta do ordenamento nacional contra a evasão e fraude fiscais se revelar louvável, não podemos deixar de alertar para alguns problemas que resultam deste diploma.

Muitas têm sido as críticas apontadas, uma vez que o âmbito objetivo foi definido em moldes de tal forma genéricos, que se corre o risco de ter que vir a reportar todas e quaisquer situações de economia de opção e escolha de soluções fiscalmente menos onerosas<sup>582</sup>.

Por outro lado, como teremos oportunidade de desenvolver de seguida, de entre os problemas gerados com o diploma em apreço, destacam-se desde logo, o aproveitamento das entidades privadas na prossecução de tarefas de Interesse público, bem como o condicionamento do direito de escolha e do exercício de profissão e ainda a quebra do sigilo profissional.

---

<sup>579</sup> Vide NORONHA, Catarina Gomes Mendes, “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021, p.101.

<sup>580</sup> Cfr. *Anteproyeto de ley de transposición de la Directiva 2018/822*, p.5

<sup>581</sup> Vide NORONHA, Catarina Gomes Mendes, “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021, p.102.

<sup>582</sup> Vide FERREIRA, Rogério M. Fernandes e PINTO, Cláudia Saavedra, “A Evasão Fiscal e os Meios Anti- Evasivos”, in *XXIV Jornadas Latino Americanas de Derecho Tributário, Asociación Venezolana de Derecho Tributário*, 2008, p.587 e seg.

Além do mais, o diploma em análise necessitaria de maior maturação, padecendo dos defeitos de uma Administração legiferante, que desconsidera algumas das experiências mais recentes nesta matéria, noutros países. Administração esta que, por sua vez, não cura dos custos inerentes à criação de obrigações acessórias exageradas e se abstém de determinar com a precisão e rigor necessários as operações qualificáveis como abusivas.<sup>583</sup>

Desta feita, toda esta atuação se revela, provavelmente, violadora da vertente da adequação e da necessidade – dimensões inerentes ao princípio constitucional da proporcionalidade.

Contudo, consideramos que este regime, recebendo as devidas correções, numa possível futura revisão da lei nacional, representará um mecanismo de grande utilidade para a Administração Fiscal no combate ao fenómeno da evitação tributária abusiva.

### **6.1. Exigência desmesurada dos deveres acessórios**

Tal como tivemos oportunidade de enunciar anteriormente, surge a questão pertinente da conformidade constitucional da exigência desmesurada das vinculações acessórias, designadamente nas situações em que as mesmas ultrapassam o limiar tido como aceitável.

Já tivemos oportunidade de referir, a propósito do estudo dos deveres acessórios, e que agora reiteramos, que atualmente se assiste a uma tendência de *desadministrativização* dos sistemas tributários, mediante a frequente entrega de tarefas tipicamente administrativas a entidades privadas<sup>584</sup>.

Pensem no caso das tarefas de inspeção e fiscalização tributária, tarefas tipicamente administrativas, que são transferidas para os privados. É o que sucede com a Lei 26/2020, em que no âmbito do combate ao fenómeno da evitação tributária é estatuída uma série de deveres de comunicação, informação, e esclarecimento que impendem sobre os “intermediários”.

Registam-se assim cada vez mais intensos deveres de colaboração com a administração tributária, pelo que nos propomos a compreender os pressupostos teóricos nos quais os mesmos assentam.

Um dos principais pilares assenta na teoria da “*responsive regulation*”, proposta originalmente por Ayres e Braithwaite<sup>585</sup>. Tal teorização foi introduzida no âmbito tributário pela

---

<sup>583</sup> *Ibidem*.

<sup>584</sup> Neste sentido, vide ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p.118

<sup>585</sup> I.Ayres and J.Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Derregulation Debate*, Oxford Socio – Legal Studies, Oxford University Press, 1992.

administração tributária australiana<sup>586</sup>, que por sua vez desenvolveu um modelo piramidal de promoção do cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Na base do modelo, encontramos sujeitos passivos cooperantes, relativamente aos quais a reação da administração não poderia ir além da informação e auxílio ao cumprimento voluntário. Teríamos ainda um conjunto de vários patamares, baseados em comportamentos cada vez menos cooperantes dos obrigados tributários, até chegarmos ao topo da pirâmide, onde se encontram aqueles que defraudam o sistema, e aos quais teriam de ser aplicadas sanções criminais<sup>587</sup>.

Caso o sujeito não demonstrasse a cooperação necessária, a administração poderia subir para um patamar mais elevado de reação (*"responsive regulation"*). Mais a mais, a manutenção do sujeito passivo no patamar inferior da pirâmide exige, uma relação de grande proximidade entre o sujeito passivo e a administração tributária, na qual o primeiro para além de cumprir tempestivamente as suas obrigações tributárias (seja a principal sejam as acessórias), promove um diálogo contínuo com a administração tributária, particularmente no que respeita às zonas de risco e incerteza tributária<sup>588</sup>.

Esta teorização acaba por ser importada pela OCDE<sup>589</sup>, que introduz algumas modificações.

Em primeiro lugar, passamos de um diálogo facultativo para um sistema de comunicação obrigatória antecipada (*"statutory advance disclosure"*). Em segundo lugar, o âmbito objetivo de comunicação alarga-se, propondo-se às autoridades tributárias a obtenção de informações fidedignas sobre a vida económica dos sujeitos passivos<sup>590</sup>. Tal permitiria às administrações tributárias obter antecipadamente informação sobre: "o tipo de mecanismos de planeamento a serem implementados; os que fornecem esses mecanismos e sobre os sujeitos passivos que a estes recorrem"<sup>591</sup>.

Por fim, *a certeza e segurança jurídica que seduziam os sujeitos passivos para esse diálogo antecipado é eliminada, não sendo o sujeito passivo informado sobre a regularidade da sua posição jurídico-tributária ou sobre a eventualidade das suas declarações poderem ser usadas contra ele*<sup>592</sup>.

---

<sup>586</sup> Cash Economy Task Force of the Australian Taxation Office, Improving Tax Compliance in the Cash Economy 1998, p. 22-26.

<sup>587</sup> Para maiores desenvolvimentos, cfr. NORONHA, Catarina Gomes Mendes, "Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal", Almedina, Coimbra, 2021, p.23.

<sup>588</sup> Para maiores desenvolvimentos, cfr. NORONHA, Catarina Gomes Mendes, "Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal", Almedina, Coimbra, 2021, p.23.

<sup>589</sup> Nomeadamente através do estudo: OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, Paris, 2008.

<sup>590</sup> Vide OECD, Study into the role of Tax Intermediaries, Paris, 2008, p.29.

<sup>591</sup> *Ibidem*.

<sup>592</sup> Cfr. NORONHA, Catarina Gomes Mendes, "Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal", Almedina, Coimbra, 2021, p.25.

Deparamo-nos com “uma obrigação tributária acessória incidente sobre todos os sujeitos passivos, também incidente sobre factos além dos tributários e sem que o sujeito passivo retire um qualquer benefício da sua atitude cooperante. Passamos, pois, de uma “*responsive regulation*” para uma “*non-responsive intrusion*”.<sup>593</sup>

Com a imposição da comunicação obrigatória de mecanismos potencialmente abusivos, permite-se uma intrusão sem precedentes na esfera privada dos sujeitos passivos<sup>594</sup>.

Ora, de um ponto de vista jurídico-constitucional, não será despropositado afirmar que regimes assim desenhados, tão intrusivos de direitos de terceiros, em que existe um “aproveitamento” de entidades privadas na prossecução de tarefas de Interesse público, poderão estar feridos de inconstitucionalidade, nomeadamente por violação do princípio da proporcionalidade (proibição do excesso).<sup>595</sup> Este princípio exige que qualquer medida restritiva ou impositiva seja adequada, necessária e proporcional, o que poderá não se verificar neste caso<sup>596</sup>.

Na verdade, é duvidoso que este “aproveitamento” das entidades privadas na prossecução de tarefas de Interesse público seja absolutamente necessário, pois não deixa de ser patente que se está a restringir direitos fundamentais (designadamente a autonomia de vontade, liberdade de iniciativa económica privada, liberdade de escolha de profissão), tendo o credor tributário ao seu dispor, ou podendo ter, meios suficientemente persuasivos para desempenhar por si próprio tais encargos, sem necessidade de sobrecarga dos privados.<sup>597</sup>

Pensemos a título de exemplo, nos alargados poderes de inspeção tributária e nos poderes de derrogação de sigilo que os agentes da Administração podem levar à prática, bem como nos mecanismos de troca de informações com outras entidades públicas nacionais ou estrangeiras, nas medidas cautelares, etc.

A pergunta que urge fazer, de forma a passar pelo crivo do princípio da proporcionalidade, é se a intrusão na esfera dos “intermediários” é absolutamente necessária, configurando a última medida ao dispor dos poderes públicos, em ordem à satisfação do Interesse público. A resposta não poderá deixar de ser negativa, na medida em que tal como referido *supra*, havendo alternativas, a consequente restrição de direitos fundamentais poderá estar ferida de

---

<sup>593</sup> *Ibidem*.

<sup>594</sup> *Ibidem*, p.26.

<sup>595</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p.120.

<sup>596</sup> *Ibidem*, p. 120.

<sup>597</sup> Conclusões tecidas nos Aparentamentos de Planeamento Fiscal, gentilmente cedidos pelo Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho. Cfr. do mesmo autor, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 199-200.

inconstitucionalidade, por violação da proporcionalidade numa das suas dimensões estruturais – a necessidade.<sup>598</sup>

Reconhecemos que o Estado precisa de estar liberto de funções meramente administrativas e burocráticas, para se poder dedicar às funções de controlo e fiscalização, no sentido de uma maior eficácia na observação das realidades tributárias, na verificação do cumprimento das obrigações tributárias e na prevenção das infrações tributárias. No entanto, essa libertação de funções não pode significar que o Estado se aliene por completo de tais funções, em prejuízo de determinadas profissões.<sup>599</sup>

Não parece admissível num Estado de Direito Democrático, que a função desempenhada pelo “intermediário” seja posta ao serviço do Estado, passando a agir como auxiliar da Administração na tarefa que lhe está constitucionalmente cometida da prossecução do Interesse público. Um sistema jurídico em que tal aconteça – por muito que contribua para a eficiência e justiça do sistema fiscal, na medida em que reduz significativamente os custos administrativos de fiscalização da máquina fiscal – não preserva em termos satisfatórios a relação de confiança entre o intermediário e o cliente, relação essa que desempenha uma função essencial numa sociedade democrática.<sup>600</sup>

Em suma, não obstante esta tendência de desadministrativização ser sedutora, uma vez que se revela um instrumento útil de auxílio ao Estado fiscal, colide com alguns quadros essenciais do Estado Constitucional.<sup>601</sup>

Enfim, numa palavra, não parece sensato que o Estado, quando não consegue desempenhar adequadamente as suas tarefas, nomeadamente por falta de meios, transfira para outrem o trabalho que a si compete<sup>602</sup>, com a agravante de o ser a título gratuito<sup>603</sup>. Este será um caso em que, com propriedade, se pode aplicar a expressão “os fins não justificam os meios”.

---

<sup>598</sup> *Ibidem*.

<sup>599</sup> Neste sentido, *vide* nota de rodapé nº 428, in “Direito fundamental ao planeamento fiscal: Medidas de reação utilizadas pela Administração tributária no combate à evasão e fraude fiscal”, dissertação de mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Braga, Escola de Direito da Universidade do Minho, 2013, disponível para consulta em Universidade do Minho: Percorrer o RepositóriUM (uminho.pt) [06/06/2023].

<sup>600</sup> Neste sentido, *vide* “Lei nº 26/2020. Provedora de Justiça requer a fiscalização do Tribunal Constitucional”, Setembro de 2021, disponível para consulta em Lei nº 26/2020. Provedora de Justiça requer a fiscalização do Tribunal Constitucional – Provedoria de Justiça (provedor-jus.pt) [28/04/2023].

<sup>601</sup> Neste sentido, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da e CARVALHO, Cláudio, “A utilização abusiva de terceiros como instrumentos de averiguação tributária. Em particular o caso dos advogados”, disponível para consulta em \*Microsoft Word - 24 - A utilização abusiva de terceiros.doc (uminho.pt) [30/05/2023].

<sup>602</sup> Conclusões tecidas nos Apontamentos de Planeamento Fiscal, gentilmente cedidos pelo Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho.

<sup>603</sup> A este propósito, importa salientar que, *a assunção pelos privados de comportamentos de colaboração no âmbito das tarefas de gestão fiscal não é remunerada. É-lhes imposta, por via legal, a adoção de um comportamento ao qual subjaz um eminente interesse público sem que por ele recebam qualquer contrapartida, o que coloca os sujeitos privados numa posição de colaboração gratuita na realização do interesse público. O interesse público subjacente à sua realização tem legitimado que a adstrição dos sujeitos privados à realização das prestações fiscais ocorra sem que os mesmos sejam por ela remunerados. A permanência temporal e o seu carácter reiterado colocam aqueles sujeitos numa situação de permanente colaboração nas atividades de gestão fiscal. A convocação da continuidade dessa relação de colaboração permite evidenciar uma lógica de cidadão funcionário tributário. O carácter altamente restritivo da adstrição por via legal dos sujeitos privados à assunção dos*

## 6.2. Liberdade de exercício de profissão

As dúvidas sobre a conformidade jurídica do regime plasmado na Lei nº 26/2020 não se esgotam nas preocupações expostas, relacionadas com o aproveitamento das entidades privadas na prossecução de tarefas de Interesse público.

Por outro lado, podem levantar-se questões relacionadas com o princípio da igualdade, na medida em que as dimensões constitucionais atinentes ao princípio da igualdade projetam em matéria tributária a exigência de que os regimes jurídicos não impliquem distorção das livres escolhas dos sujeitos, cidadãos ou empresas, nem introduzam distinções injustificadas de tratamento que se transformem a prazo em desincentivos para o exercício de determinada atividade ou profissão<sup>604</sup>.

Ora, é o que pode suceder no caso, uma vez que a Lei nº 26/2020 consagra um conjunto exigente de deveres e obrigações que impende especificamente sobre os “intermediários”. Verifica-se, portanto, a oneração de uma concreta profissão com obrigações que não se relacionam diretamente com o respetivo exercício, mas antes com a situação tributária e/ou eventualmente infratora de clientes ou mandantes. Tal oneração revela-se desigualitária e impeditiva da livre escolha e exercício dessa profissão.<sup>605</sup>

Na verdade, o Estado ao abrigo do princípio da cooperação está a sobrecarregar de forma particularmente excessiva, desadequada e desproporcional determinadas profissões. Assim, além de se estar a desvirtualizar as funções para as quais foi concedido o princípio da cooperação, está-se a violar o disposto no artigo 47.º CRP, que tem como epígrafe “Liberdade de escolha da profissão”<sup>606</sup>.

## 6.3. Quebra do Sigilo profissional

Ao prever que o dever de comunicação do “intermediário” prevalece, em qualquer caso e de forma absoluta, sobre o dever de sigilo profissional a que o mesmo esteja sujeito (*vide* nº4 do artigo 13º e nº1 do artigo 14º), suscitam-se dúvidas sobre a conformidade jurídica do regime

---

*comportamentos de colaboração fiscal não remunerada levanta significativas dúvidas quanto à conformidade jurídica das respetivas normas jurídicas.* – cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 303 e 349.

<sup>604</sup> Conclusões tecidas nos Aparentamentos de Planeamento Fiscal, gentilmente cedidos pelo Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, no âmbito do Mestrado em Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho.

<sup>605</sup> Neste sentido, vide ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p.120- 121.

<sup>606</sup> Neste sentido, vide DIAS, Artur Jorge Barroso, “Direito fundamental ao planeamento fiscal: Medidas de reação utilizadas pela Administração tributária no combate à evasão e fraude fiscal”, dissertação de mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Braga, Escola de Direito da Universidade do Minho, 2013, disponível para consulta em Universidade do Minho: Percorrer o RepositórioUM (uminho.pt) [06/06/2023].

consagrado na Lei nº 26/2020, dúvidas essas que acrescem às inquietações, já por nós suscitadas neste apartado.<sup>607</sup>

Da leitura de um relevante parecer jurídico é possível extrair que, servindo três interesses diferentes – o do cliente, o da boa administração da justiça e o do profissional – o segredo profissional<sup>608</sup> avulta como um princípio de ordem pública, funcionalmente indispensável ao papel da administração da justiça na promoção do Estado de Direito<sup>609</sup>.

Independentemente da abordagem do tema do segredo profissional, seja ela jurídico-privada, jurídico-penal ou deontológica, o segredo profissional tem como matriz o princípio da confiança<sup>610</sup>. Sem confiança não há confidências e sem estas não pode haver, por natureza, segredos.<sup>611</sup>

Ora, sendo o sigilo profissional matéria de direitos fundamentais, a conformidade constitucional das normas da Lei nº 26/2020, de 21 de julho, depende da circunstância de as mesmas observarem as exigências decorrentes do princípio da proporcionalidade (*vide* nº2 do artigo 18º da CRP).

Neste sentido, o regime plasmado na lei nacional, na medida em que exclui de forma categórica e *a priori* que o “intermediário” possa, ao abrigo do sigilo profissional, ser dispensado da obrigação de comunicação ao Fisco de mecanismos que contenham uma das características-chave, prevalecendo tal obrigação em qualquer caso e de forma absoluta, não satisfaz as exigências de proporcionalidade ditadas pela Constituição.<sup>612</sup>

---

<sup>607</sup> Com relevo sobre a questão da quebra do sigilo profissional *vide* o parecer da CNPD sobre a proposta legislativa governamental que esteve na origem da Lei nº 26/2020 (Proposta de Lei n.º 11/XIV (I.º)), publicada no Diário da Assembleia da República II Série A – Número 44, de 31 de janeiro de 2020), disponível para consulta em CNPD [14/04/2023].

<sup>608</sup> Acompanhando a posição de Rodrigo Santiago, dentro da *intimidade da vida privada*, está a chamada *esfera privada*, abrangendo aspetos pessoais, mas não apenas estes. Depois, a *esfera pessoal*, mais restrita do que a privada, pois abrange apenas aspetos ligados à pessoa, a qual também constitui projeção, expressão e condição do livre desenvolvimento da personalidade ética abrangendo aquelas áreas de acontecimentos que cada pessoa partilha com um número restrito de outras. E finalmente, a *esfera de segredo*, a qual abrange coisas naturalmente secretas ou secretas *ex natura* e as coisas que são secretas “apenas por determinação da pessoa” ou *ex voluntate*. Os segredos alheios, como por exemplo, os confiados ao advogado ou médico, integram a esfera de segredo *ex voluntate*. - Neste sentido, *vide* SANTIAGO, Rodrigo, “Considerações acerca do Regime Estatutário do Segredo Profissional dos Advogados”, in Revista da Ordem dos Advogados, 57, janeiro de 1997.

Através da formulação do âmbito de proteção das três esferas referidas anteriormente, apontamos no sentido da categorização do segredo profissional na terceira delas, ou seja, no âmbito da tutela atinente à esfera de segredo.

<sup>609</sup> Vide CORREIA, Sérvulo; CADILHA, António e AMORIM, Cláudia, “Parecer sobre Segredo Profissional no âmbito das escusas do Acesso ao Direito”, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 79 – julho/dezembro 2019, p. 413-458, p. 442-444.

<sup>610</sup> Neste sentido, *vide* FERREIRA, Cremilda Maria Ramos, “Sigilo profissional na Advocacia (Responsabilidade decorrente da violação do dever de sigilo)”, Coimbra Editora, 1991, p.23 e ss; ARNAUT, António, “Iniciação à Advocacia, História – deontologia – Questões práticas”, Coimbra Editora, 1993, p.64.

<sup>611</sup> Por isso se estabeleceu no ponto 22. dos *Princípios básicos relativos à profissão de advogados*, aprovados pelo 8º Congresso das Nações Unidas para a prevenção do crime e o tratamento de delinquentes, *Compilação de normas e princípios das Nações Unidas em matéria de prevenção do crime e da justiça penal*, Procuradoria Geral da República Gabinete de Documentação e Direito Comparado, Separata autónoma do Boletim Documentação e Direito Comparado, nº duplo 61/62, 1995, 249: “Os Governos devem reconhecer e respeitar a confidencialidade de todas as comunicações e consultas feitas entre os advogados e os seus clientes no âmbito das suas relações profissionais.”

<sup>612</sup> Neste sentido, *vide* “Lei nº 26/2020. Provedora de Justiça requer a fiscalização do Tribunal Constitucional”, Setembro de 2021, disponível para consulta em Lei nº 26/2020. Provedora de Justiça requer a fiscalização do Tribunal Constitucional – Provedoria de Justiça (provedor-jus.pt) [28/04/2023].

Não conseguimos vislumbrar qualquer justificação para o regime de prevalência absoluta do dever de comunicação, sem qualquer preocupação em estabelecer um ponto de equilíbrio entre as finalidades de Interesse público de transparência e de combate aos comportamentos de evitação tributária, por um lado, e os direitos fundamentais que protegem especialmente o segredo profissional, por outro.

Reconhecemos que tais finalidades de Interesse público são legítimas, contudo, “o peso a atribuir a essas finalidades – por muito elevado que possa ser - não pode implicar tão intenso sacrifício dos direitos fundamentais em causa”.<sup>613</sup>

Relembrando aqui a Diretiva 2018/822,- que foi alvo de um estudo detalhado no primeiro capítulo da presente dissertação -, entendemos que a Diretiva traça um caminho alternativo menos lesivo, ao procurar compatibilizar os dois desideratos dignos de tutela jurídica - mais concretamente a obrigação de comunicação e o dever de sigilo profissional – prevendo expressamente a possibilidade de afastamento do dever de comunicação, quando o seu cumprimento implique a violação de um dever de sigilo profissional.<sup>614</sup>

Nesta medida, o único imperativo resultante da referida Diretiva é, aquele, segundo o qual o regime de transposição preveja uma regra que exija que o “intermediário” dispensado notifique tempestivamente o “contribuinte relevante”, sobre as obrigações de comunicação que sobre ele passarão a incidir. Assim, esta é a única obrigação do “intermediário”, ao qual seja reconhecido o direito de legitimamente invocar o sigilo profissional e que, por esse motivo, passe a gozar de uma dispensa definitiva do dever de comunicação, não podendo a mesma ser condicionada pelo eventual incumprimento das obrigações do “contribuinte relevante” perante as autoridades fiscais.<sup>615</sup>

Igualmente elucidativos são os regimes instituídos na legislação de outros Estados-Membros, aquando da transposição da Diretiva 2018/822 para a respetiva ordem jurídica nacional. Pensemos, a título meramente exemplificativo, no regime estabelecido pelo Estado espanhol, onde se prevê que, nas situações em que, nos termos da Diretiva, o advogado haja de qualificar-se como “intermediário”, pode ficar dispensado da obrigação de comunicação, com base no sigilo profissional, desde que se tenha limitado a prestar uma informação neutral, ou seja com

---

<sup>613</sup> *Ibidem*.

<sup>614</sup> Cfr. o nº5 do artigo 8º-AB da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018.

<sup>615</sup> Neste sentido, cfr. Associação Portuguesa de Bancos (APB), “Comentários da APB à Diretiva (UE) 2018/822 DO Conselho de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/EU, no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar (“DAC 6”), tendo em vista a futura transposição do diploma no ordenamento jurídico nacional”, disponível para consulta em Print\_f\_2038501\_1.tif (91 pages) (parlamento.pt) [17/04/2023].

o único propósito de avaliar a adequação de um determinado mecanismo ao quadro legal aplicável, sem procurar ou facilitar a sua implementação.<sup>616</sup>

Sem prejuízo da solução preconizada em outros Estados-Membros, ao legislador nacional exige-se, em virtude do princípio da proporcionalidade, um esforço de compatibilização.

Parece-nos assim, que deveria ser repensada a solução consagrada na Lei n.º 26/2020, assegurando não só um regime coerente e alinhado com o previsto no n.º 5 do artigo 8.º-AB da Diretiva 2018/822, mas, igualmente, que o reconhecimento legal expresso da possibilidade de invocação do segredo profissional seja conciliado com o interesse da AT no recebimento de informação sobre mecanismos a comunicar, sem que dessa conciliação resulte uma derrogação prática da tutela jurídica inerente à invocação do segredo profissional pelo “intermediário”.<sup>617</sup>

As notas anteriores não significam a desconsideração da relevância da prevenção da evasão fiscal, a qual pressupõe a divulgação de informações, nem pretendem arvorar o sigilo em princípio absoluto, a coberto do qual poderão ser adotadas condutas fraudulentas<sup>618</sup>. Não podemos olvidar, claro está, que os profissionais do foro deverão ser os primeiros garantes da legalidade e do Direito, abstendo-se de assumir ou contribuir para a adoção de comportamentos ilícitos ou desviantes<sup>619</sup>.

Contudo, dificilmente se pode aceitar que os profissionais forenses se convertam em *inquisidores*<sup>620</sup>, confrontados, sob pena de sanção, com a exigência imperativa de prestação de informação sigilosa, o que nos leva a repudiar a solução consagrada pela Lei n.º 26/2020, por redundar numa clara desconsideração do dever de sigilo profissional - pedra angular da relação entre o cliente e o respetivo mandatário<sup>621</sup>.

---

<sup>616</sup> Vide “Lei n.º 26/2020. Provedora de Justiça requer a fiscalização do Tribunal Constitucional”, Setembro de 2021, disponível para consulta em Lei n.º 26/2020. Provedora de Justiça requer a fiscalização do Tribunal Constitucional – Provedoria de Justiça (provedor-jus.pt) [28/04/2023].

<sup>617</sup> Neste sentido, cfr. Associação Portuguesa de Bancos (APB), “Comentários da APB à Diretiva (UE) 2018/822 DO Conselho de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/EU, no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar (“DAC 6”), tendo em vista a futura transposição do diploma no ordenamento jurídico nacional”, disponível para consulta em Print\_f\_2038501\_1.tif (91 pages) (parlamento.pt) [17/04/2023].

<sup>618</sup> Neste sentido *vide*, Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução, “Parecer sobre o Projeto de diploma que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (DAC 6), disponível para consulta em Print\_f\_2039579\_1.tif (15 pages) (parlamento.pt) [17/04/2023].

<sup>619</sup> *Ibidem*.

<sup>620</sup> Expressão utilizada por , Catarina Luísa Pires, in *Deontologia Profissional- o Advogado enquanto confidente necessário: entre o dever de sigilo e o “dever de justiça”*, disponível para consulta em [http://carlospintodeabreu.com/public/files/o\\_sigilo\\_profissional\\_do\\_advogado.pdf](http://carlospintodeabreu.com/public/files/o_sigilo_profissional_do_advogado.pdf). [17/04/2023].

<sup>621</sup> No mesmo sentido, vide Parecer da Ordem dos Advogados, *Proposta de Projeto de Lei com referência Proc.F.3-339/SEAT*.

Nas palavras de José Mário Ferreira de Almeida, “o segredo profissional é a blindagem normativa, a garantia legal inamovível contra as tentativas de se obter confissão por interposta pessoa e contra a violação do direito à intimidade”.

Lamenta-se que a opção do legislador nacional quanto à tensão entre a luta contra a fraude e evasão fiscal e o sigilo profissional esteja a ser resolvida apressadamente à custa do sacrifício do sigilo, sem preocupações de proteção da função social dos profissionais forenses.<sup>622</sup>

## **7. A relação entre os comportamentos fiscalmente abusivos e a (má) despesa pública**

Atento o exposto, e de forma a adensar a presente dissertação de uma maior componente reflexiva, importa colocar em evidência a questão de saber porque é que as pessoas fogem aos impostos ou contornam os respetivos deveres fiscais.<sup>623</sup> Importa refletir, enfim, sobre a seguinte questão: será que os comportamentos fiscalmente abusivos em Portugal são consequência da má despesa pública? Consideramos que sim.

Entendemos que o estudo da despesa pública<sup>624</sup> foi alvo de uma detalhada atenção por parte de Joaquim Freitas da Rocha<sup>625</sup>, mas ainda assim, consideramos pertinente fazer uma breve alusão à temática, de forma a densificar a problemática suscitada *supra*.

O sentido em que se formulou a questão anterior- assumindo para o efeito a má despesa pública -, não é despropositado. Não podemos olvidar que o entendimento coletivo focaliza em especial as falhas, os desencaminhamentos e os desvios corruptivos, *levando a que a utilização dos dinheiros públicos seja globalmente desacreditada e o bem gastar não seja encarado como um valor a proteger. Em geral – entende-se -, os entes públicos gastam mal, o que potencia a ideia de que talvez fosse melhor, pura e simplesmente, não gastarem.*<sup>626</sup>

---

<sup>622</sup> No mesmo sentido vide, Catarina Luísa Pires, in *Deontologia Profissional- o Advogado enquanto confidente necessário: entre o dever de sigilo e o "dever de justiça"*, disponível para consulta em [http://carlospintodeabreu.com/public/files/o\\_sigilo\\_profissional\\_do\\_advogado.pdf](http://carlospintodeabreu.com/public/files/o_sigilo_profissional_do_advogado.pdf). [17/04/2023].

<sup>623</sup> Sejam os deveres que obrigam a pagamentos propriamente ditos (impostos, juros, coimas), sejam os que se materializam nas inúmeras e complexas tarefas de natureza burocrática (manutenção de contabilidade, livros e registos, emissão de faturas e recibos, retenção na fonte, comunicação de atos, operações e pagamentos próprios e de terceiros, etc.) – assim, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 15.

<sup>624</sup> Para os presentes propósitos, entender-se-á por despesa pública, num sentido jurídico, *o ato jurídico-público de afetação de recursos financeiros à prossecução do Interesse público – vide* ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019, p.135. A este propósito, vide ainda SILVA, Hugo Flores da, *Breves considerações sobre os critérios jurídicos de realização da despesa pública*, UNIO E-book - Workshop CEDU/UNISC 2016, p.111-112, disponível para consulta em Universidade do Minho: Breves considerações sobre os critérios jurídicos de realização da despesa pública (uminho.pt) [17/05/2024], onde o autor reconduz o conceito de "despesa pública" a *qualquer ato jurídico-público que, no exercício de funções administrativas, comporte uma afetação de recursos financeiros públicos – isto é, de bens (móveis ou imóveis) com expressão económica (portanto suscetíveis de avaliação pecuniária) que integrem a esfera patrimonial das entidades jurídico-públicas*.

<sup>625</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019.

<sup>626</sup> *Ibidem*, p. 18.

Reconhecemos que não será legítimo partir desta constatação para firmar a asserção de que a despesa pública é má em si<sup>627</sup>, mas não deixa de ser verdade que a perceção coletiva<sup>628</sup> do modo de gastar os dinheiros públicos é fortemente negativa.<sup>629</sup>

Por outro lado, entendemos que não deveria merecer contestação o facto de que não existiria sociedade sem a afetação de recursos do erário público a fins comuns.<sup>630</sup> Aliás, vários são os argumentos<sup>631</sup> para afirmar a indispensabilidade da despesa pública na construção de um *modelo de existência comunitária que se repute digno*<sup>632</sup>, desde logo, pensemos no facto de sem a despesa pública não ser possível haver *juridicidade, democracia ou socialidade*.<sup>633</sup>

Contudo, a realidade que se verifica é precisamente a inversa, na medida em que, constatamos que não é dispensada a atenção que a despesa pública merece, sendo que o discurso se encontra frequentemente focalizado na dimensão atinente à receita pública.<sup>634</sup>

Por outro lado, não podemos deixar de aqui enfatizar o sentimento generalizado de injustiça na repartição dos encargos fiscais, bem como de repulsa em relação aos impostos. Na verdade, na maior parte dos ordenamentos jurídicos, os contribuintes sentem que aquilo que pagam é desigual relativamente a outros sujeitos que se encontram na mesma posição.<sup>635</sup>

Mais, os contribuintes sentem em geral que, mesmo pagando o legalmente devido, não recebem dos entes públicos o retorno adequado. Tal ocorre quer por motivos de ineficiência das políticas públicas, quer por razões de utilização desviante e patológica dos dinheiros públicos, *potenciando inúmeros casos de má despesa pública, com gastos mal concebidos, desnecessários*

---

<sup>627</sup> Como desenvolve Joaquim Freitas da Rocha, *lógica e metodologicamente, a estrutura de raciocínio não será a mais adequada – pois não se deve partir de uma patologia empírica (sein) para fundar uma conclusão que se quer abstrata (sollen)* – in *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019, p.18-19.

<sup>628</sup> Para o efeito assumimos a *consciência coletiva* como o conjunto de representações e valorações da realidade que são incondicionalmente aceites por uma extensa maioria de integrantes de uma comunidade alargada – in *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019, p.19.

<sup>629</sup> *Ibidem*, p.18-19.

<sup>630</sup> *Ibidem*, p. 19.

<sup>631</sup> Pensemos a título meramente exemplificativo na impossibilidade de conseguir *manter tribunais e repartições públicas, assegurar eleições periódicas e livres, custear consultas médicas generalizadas ou atribuir subsídios sociais de integração, sem desembolso de dinheiro por parte das entidades públicas (ou, quando muito, entidades privadas financiadas – grandemente – por via do erário público)*, não se crendo que os destinatários dessas atuações queiram, real e efetivamente, a elas renunciar. – in *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019, p.24.

<sup>632</sup> Manifestamos concordância com Joaquim Freitas da Rocha, no sentido em que, *o melhor modelo de existência coletiva até ao presente concebível é o que assenta na existência do Estado e da sua intervenção. Até ao presente, nenhum outro ator se revelou à altura de tal estatuto garantístico e protetor* – in *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019, p.155.

<sup>633</sup> *Ibidem*, p.23-24.

<sup>634</sup> No mesmo sentido vai Hugo Flores da Silva, ao afirmar que *a dimensão da despesa pública tende a ver o seu tratamento doutrinário negligenciando, quando comparado com o trabalho de investigação dedicado à componente da receita pública*.

Num contexto de escassez de recursos financeiros, a disciplina jurídica da despesa pública assume uma relevância tão ou mais preponderante que a disciplina da sua arrecadação. Aliás, num contexto de Estado fiscal, no âmbito do qual a obtenção de receitas é, essencialmente, levada a cabo por via da arrecadação de impostos, facilmente se concebe que o aumento da despesa pública – pelo menos em termos tendenciais – tem por consequência imediata o aumento, em termos quantitativos, do nível de impostos arrecadados - in *Breves considerações sobre os critérios jurídicos de realização da despesa pública*, UNIO E-book - Workshop CEDU/UNISC 2016, p.110, disponível para consulta em Universidade do Minho: Breves considerações sobre os critérios jurídicos de realização da despesa pública (uminho.pt) [17/05/2024].

<sup>635</sup> Vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p.17.

e mesmo práticas corruptivas<sup>636</sup>, como, de resto, os relatórios do Tribunal de Contas<sup>637</sup> têm recentemente e frequentemente sinalizado<sup>638</sup>.

Perante a constatação de tal flagelo, entendemos ser crucial a introdução na consciência coletiva das ideias de rigor e seletividade no gasto, materializadas na constatação de que *tão ou mais importante do que ter o que gastar é como gastar*.<sup>639</sup>

Aderimos à pertinente proposta feita por Joaquim Freitas da Rocha, no sentido em que *do reconhecimento pelo ordenamento normativo dos valores rigor e seletividade poderá irromper a sua consideração como bem jurídico digno de tutela acrescida, inclusivamente ao nível criminal, tipificando as condutas desconformes como crimes, daí introduzindo fortes componentes de prevenção geral*.<sup>640</sup>

---

<sup>636</sup> Vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 17.

<sup>637</sup> A propósito do Tribunal de Contas, tal como enuncia Joaquim Freitas da Rocha, *esta instância de sindicância financeira frequentemente constata a existência de desconformidades e ilegalidades várias, sejam de natureza orgânico-formal, sejam de natureza substantiva ou material*. Para um maior desenvolvimento deste ponto, vide *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019, p.19-20.

<sup>638</sup> Cfr. a título meramente exemplificativo, a auditoria do Tribunal de Contas, às práticas de gestão no Centro Hospitalar Lisboa Norte, EPE, e no Centro Hospitalar de São João, EPE, Relatório n.º 12/2018 – 2.ª secção, p.25, onde se denota a existência de resultados deturpados e a ocultação de dívidas. Para uma alusão a outros exemplos de relevantes relatórios de auditoria do Tribunal de Contas, vide, ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019, p.20.

<sup>639</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019, p.21.

<sup>640</sup> *Ibidem*, p. 21.

## **CONCLUSÕES**

Cumpre-nos, agora, tecer um conjunto de notas conclusivas relativamente a cada um dos pontos de análise que orientaram, ao longo dos dois capítulos que compõem a presente dissertação, o desenvolvimento da mesma.

### **I**

O enquadramento inicial do fenómeno da evitação tributária revela-se essencial para a compreensão da noção do planeamento fiscal e dos comportamentos que lhe são próximos, mas que com ele não se confundem (evasão e fraude fiscais).

Assim, a evitação será entendida como todo o comportamento juridicamente relevante por meio do qual se intenta precisamente evitar os deveres decorrentes das normas de imposto, afastando-os, reduzindo-os ou diferindo-os. Em termos propositadamente simplistas, poderá materializar-se em três distintos modos de agir: planeamento fiscal em sentido estrito, evasão e fraude. Estes últimos, serão distinguidos atendendo a um critério de valoração comportamental objetiva (ilicitude): o planeamento consubstancia sempre um comportamento conforme ao Direito, logo lícito e válido, enquanto a evasão e a fraude materializarão, em graus de reprovação e censurabilidade distintos, comportamentos desconformes e, nesta medida, merecedores de reação adversa e de restrição.

### **II**

Tendo em conta a caracterização dos comportamentos de evitação tributária, facilmente se compreende que a reação do ordenamento jurídico não vai ser a mesma. No caso do planeamento fiscal, o ordenamento pura e simplesmente não deve reagir, impedir, dificultar ou sancionar a sua consecução, pois estamos perante um verdadeiro direito dos contribuintes.

Pelo contrário, é possível identificar várias medidas de reação aos comportamentos evasivos ou fraudulentos, desde logo medidas ao nível interno, sendo necessário distinguir medidas ao nível do poder legislativo e medidas ao nível do poder administrativo. De resto, apesar de o nosso propósito, ter sido o da análise da reação ao nível do poder legislativo, reconhecemos que as medidas legislativas abstratamente desenhadas não se autorrealizam, carecendo de complementação executória por meio de diversos procedimentos e atos administrativo-tributários.

### III

O estudo da problemática do fenómeno da evitação tributária, no quadro europeu, é motivado pela força transformadora associada ao fenómeno da globalização, que tem trazido consigo a alteração de aspetos estruturantes dos ordenamentos jurídicos, pelo que nos pareceu adequado um estudo que se debruçasse sobre tal quadro. Se se reconhece, por um lado, que o processo de globalização permite a livre circulação de mercadorias, de pessoas, de capitais e de serviços, por outro lado, é em virtude desse contexto de globalização que as técnicas evasivas são cada vez mais complexas e sofisticadas.

### IV

A União Europeia tem sido moldada e influenciada pela globalização e por sua vez, tem procurado tirar partido dos seus benefícios, assim como enfrentar os desafios decorrentes desse processo global. De entre tais desafios destacamos a adoção cada vez mais recorrente e sofisticada de comportamentos abusivos por parte dos contribuintes, o que tem um impacto direto e negativo na cobrança de receitas tributárias que constituem recursos próprios da União e que fazem parte do seu orçamento, comprometendo desta forma a implementação do projeto europeu.

Tal como tivemos oportunidade de densificar, a implementação e manutenção do projeto europeu acarreta custos, pelo que a diminuição injustificada da receita, devido a comportamentos abusivos por parte dos contribuintes, pode significar, por um lado, o funcionamento irregular das instituições da União e por outro pode dificultar a atribuição de prestações sociais.

### V

Tendo em consideração o facto de a União Europeia se apresentar como um espaço de confluência de interesses, cuja articulação exige uma tutela adequada, considerámos pertinente a análise da tutela dos interesses financeiros que constituem o alicerce das políticas europeias.

Servindo-nos da Diretiva (EU) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho de 5 de julho de 2017 relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal, procurámos determinar o quê que se deve entender por interesses financeiros da União Europeia e ainda compreender as razões que justificam a proteção de tais interesses.

Constatámos que, em virtude da Diretiva enunciada *supra*, foi possível aumentar o nível de proteção do orçamento da UE, harmonizando as definições, as sanções e os prazos de prescrição das infrações penais lesivas dos interesses financeiros da UE.

Para além de termos procurado responder às duas inquietações iniciais, identificadas *supra*, procurámos analisar igualmente os preceitos do TFUE sobre a temática em apreço. Nesta senda, foi alvo da nossa atenção o artigo 83º do TFUE – que disciplina a intervenção da União no âmbito da harmonização do direito penal substantivo, bem como o artigo 85º, a propósito das funções da Eurojust. A estes artigos, acrescem o artigo 86º - que prevê a criação de uma Procuradoria Europeia com a finalidade principal de “combater as infrações lesivas dos interesses financeiros da União”, e o artigo 325º - considerado a pedra angular na proteção dos interesses financeiros da União Europeia, dedicado às “formas de luta contra a fraude”.

De entre os preceitos enunciados destacamos, pela relevância prática que assume, o artigo 86º - que é a base jurídica que serviu de suporte à criação da Procuradoria. Ainda nesta sede, procedemos à análise do Regulamento (UE) 2017/1939 – que institui a Procuradoria Europeia e que estabelece um modelo inovador para o exercício transnacional da ação penal, sobressaindo, desde logo, a partilha de competências entre a Procuradoria e as autoridades nacionais no exercício da ação penal dos crimes que atentam contra os interesses financeiros da UE. Quanto a este ponto, concluímos que a Procuradoria Europeia se traduz num verdadeiro *plus* na construção de um efetivo espaço de liberdade, segurança e justiça.

## VI

Matéria conexa com a proteção dos interesses financeiros da União é a temática dos seus recursos próprios. Entendemos, aliás, que a questão dos recursos próprios é politicamente muito importante: a origem dos recursos determina a relação entre os cidadãos, os Estados-Membros e as instituições europeias, implicando ao mesmo tempo a questão da autonomia financeira da União Europeia.

Assumimos, portanto, como intuito proceder à análise dos recursos próprios da União, a saber, os direitos aduaneiros, as contribuições baseadas no imposto sobre o valor acrescentado (IVA) cobrado pelos Estados-Membros, as contribuições diretas dos países da UE, também conhecidas como contribuições baseadas no rendimento nacional bruto (RNB) e a contribuição baseada nos resíduos de embalagens de plástico não reciclados.

Para o efeito, a base do presente estudo assentou na Decisão (UE, Euratom) 2020/2053 do Conselho de 14 de dezembro de 2020, à qual dedicámos a nossa atenção. Concluímos, quanto a este ponto, que da análise das especificidades das principais fontes de receitas do orçamento da União resulta uma grande complexidade do sistema de recursos próprios da UE.

## VII

Após a análise das especificidades dos recursos próprios da UE, assumimos como objetivo a aferição das medidas adotadas com o intuito de proteger esses recursos, iniciando esta incursão pelos instrumentos de *hard law* e terminando com a análise dos instrumentos de *soft law*.

Constatámos que, em termos de enfrentamento dos comportamentos evasivos, a solução passará, por um lado, pelos mecanismos de cooperação interestadual, designadamente ao nível da troca de informações, e por outro lado, pela assistência à cobrança de dívidas fiscais. Pelo que se justificou a análise tanto da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018, como da Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010.

## VIII

No que tange concretamente aos instrumentos de *soft law*, julgamos que lhes deve ser atribuída uma relevância fundamental, atendendo à sua aptidão para influenciar a configuração dos ordenamentos jurídicos. Nesta senda, dedicámos a nossa atenção à análise dos programas *HERCULE I, II e III* da Comissão, bem como ao Programa Antifraude da UE. Constatámos que um outro programa com relevância ao nível europeu é o Programa Alfândega.

Quanto a este ponto, concluímos que, pese embora a relevância dos instrumentos enunciados *supra*, entendemos que o sucesso dos meios de proteção dos recursos próprios da União está na dependência de uma base normativa jurídica, vinculativa, o que justificou a análise dos instrumentos de *hard law*, dotados de força vinculativa.

## IX

No que concerne à Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018, procurámos fazer alusão aos instrumentos que a antecederam, constatando que foram necessárias várias alterações, chegando por fim à Diretiva (UE) 2018/822, que veio alargar o âmbito das informações sujeitas a troca automática e obrigatória entre Estados-Membros, passando a abranger os designados mecanismos potencialmente abusivos.

Verificámos que o referido instrumento assenta em dois momentos bem articulados entre si: por um lado, a obrigação de comunicação às autoridades tributárias dos Estados-Membros, de mecanismos potencialmente agressivos, que apresentem estrutura transfronteiriça e, por outro lado, a troca automática e obrigatória das informações recolhidas entre as autoridades tributárias dos Estados-Membros.

Na nossa ótica, há um aspeto em particular que merece especial reflexão – mais precisamente o disposto no nº5 do artigo 8º- AB da Diretiva, que prevê expressamente que a obrigação de comunicação pode não ser aplicável a um intermediário quando o seu cumprimento implique a violação de um dever de sigilo profissional. Antecipamos, desde já, que o regime nacional de transposição não assegura esta compatibilidade com o sigilo profissional, na medida em que se regista um regime de prevalência absoluta do dever de comunicação, o que nos parece não satisfazer as exigências de proporcionalidade e da livre escolha da profissão, ditadas pela Constituição.

Por fim, importa sinalizar que a análise da Diretiva em apreço nos permitiu concluir pela sua indispensabilidade, ao assegurar a cooperação administrativa entre as autoridades administrativas dos Estados-Membros, ao permitir a troca generalizada de informações e ao ser um instrumento que permite o combate dos comportamentos abusivos de evitação tributária.

## **X**

A partir do estudo da Diretiva 2010/24/UE, do Conselho, de 16 de março de 2010, foi possível constatar que o avanço na integração europeia e o consequente aumento da mobilidade dos sujeitos passivos justifica que as necessidades em matéria de cobrança transfronteiriça de créditos tributários sejam cada vez maiores. Pelo que, se não houvesse mecanismos de cooperação, os Estados ver-se-iam privados de receitas importantes, na impossibilidade de cobrar os seus créditos. Podendo, nesse enquadramento, a deslocação dos sujeitos passivos ou do seu património de um Estado para outro, no exercício da liberdade de circulação, ser utilizada como forma de evasão fiscal. Entendemos que esta é a razão que justifica a imperatividade da promoção da assistência entre os Estados-Membros em matéria de cobrança de créditos tributários.

Da análise efetuada a propósito da Diretiva em apreço, concluímos que as soluções que se encontram aí vertidas são as mais aptas e completas que existem, no domínio da União Europeia, em matéria de assistência na cobrança.

## **XI**

Tendo em conta os mecanismos enunciados nos considerandos anteriores, destinados a salvaguardar os recursos próprios da UE, constatámos que na eventualidade de esses recursos serem frustrados, é o próprio Estado de Direito que fica colocado em crise, daí o surgimento do Regulamento (UE, Euratom) 2020/20920. A este propósito, demos nota que o aludido

Regulamento estabelece o novo regime geral de condicionalidade para a proteção do orçamento da UE, convocando por parte dos Estados-Membros atuações que sejam aptas a reagir contra comportamentos fiscalmente abusivos – atentatórios do Estado de Direito.

Antecipamos que no ordenamento jurídico interno tal atuação se traduz, designadamente, na adoção de instrumentos no âmbito do poder legislativo. No âmbito de tais instrumentos, no segundo capítulo da presente dissertação, dedicámo-nos ao estudo da Lei nº 26/2020 de 21 de julho – diploma que estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária de “determinados mecanismos” internos ou transfronteiriços com relevância fiscal.

Em suma, concluímos que o Regulamento de Condicionalidade, ainda que limitado ao nível do controlo jurisdicional – tal como tivemos oportunidade de sinalizar -, surgiu como um novo nível mais elevado de proteção do Estado de Direito, ao promovê-lo enquanto princípio que rege o ordenamento europeu e ao convocar por parte dos Estados atuações pautadas por esse princípio, que sejam adequadas a combater os comportamentos fiscalmente abusivos.

## **XII**

Verificámos que se regista uma certa resistência por parte dos contribuintes em financiar mecanismos de partilha de risco, ao mesmo tempo em que se assiste a comportamentos oportunistas dos Estados-Membros, tendo em vista a defesa dos seus interesses contra os dos outros Estados. Neste sentido, procurámos equacionar se o problema ficaria atenuado se a UE se tornasse numa federação fiscal, na medida em que uma federação reservaria para si a competência para reagir contra tentativas de derrubar a solidariedade fiscal. A corroborar este entendimento, está o facto de a conceção da UE como uma federação sair reforçada com a adoção do Regulamento de Condicionalidade, na medida em que, este surge como uma forma de a UE reservar para si o controlo quanto à forma como os seus recursos são empregues.

Apesar da existência de visões “europeístas” que defendem a possibilidade do estabelecimento de um sistema financeiro federal, em que os Estados-Membros da UE se transformariam em futuros estados federados, criando-se um sistema autónomo de repartição competencial e de repartição de receitas públicas, entendemos que esta é uma possibilidade que dificilmente se conseguirá alcançar. Assim o entendemos, uma vez que é possível identificar pelo menos dois entraves: em primeiro lugar, o défice democrático e em segundo lugar, a existência de um sistema incipiente de repartição competencial.

Quanto ao primeiro entrave, constatámos que, este só será resolvido com o necessário incremento de poderes do Parlamento Europeu. Já a respeito do segundo entrave, identificámos que o princípio da subsidiariedade poderá funcionar como um princípio “chave”, ou seja, orientador da distribuição e do exercício competencial, fornecendo as coordenadas para o tratamento do problema das competências nos ordenamentos compostos.

De resto, concluímos que o grande desafio jurídico-constitucional que se coloca à Europa passa pela delimitação mais precisa das respetivas competências da União e Estados-membros.

### **XIII**

Demos início ao segundo capítulo da presente dissertação com a referência à matéria da cobrança interna de recursos próprios da União Europeia, estabelecendo desta forma o paralelo com o primeiro capítulo, em que procedemos à análise da Diretiva relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos tributários.

Não podemos olvidar, claro está, que há recursos da União que são cobrados internamente, sendo que a forma de cobrança não deixa de ter uma base jurídica europeia, pois são recursos que pertencem aos cofres da União e que esta utiliza para funcionar enquanto tal. Além disso, a nossa análise circunscreveu-se à cobrança coerciva de direitos aduaneiros e de IVA, porque são impostos cuja receita reverte, no caso dos direitos aduaneiros, na totalidade dos cofres da União Europeia (havendo a retenção de 25%, pelos Estados-Membros, justificada apenas pelos custos de cobrança suportados), e no caso do IVA, apenas de uma parte.

### **XIV**

No que concerne aos direitos aduaneiros, verificámos que no ordenamento jurídico interno, o concreto mecanismo de cobrança que se encontra previsto para salvaguardar este recurso próprio da UE é o processo de execução fiscal. Quanto a este ponto, concluímos que o processo de execução fiscal destinado à cobrança de dívidas aduaneiras conhece especificidades ao nível das soluções jurídicas que, em regra, valem em relação aos restantes créditos que são cobrados por via deste mecanismo de cobrança. De entre essas especificidades, realçámos a questão da suspensão do processo de execução fiscal, em que o regime regra decorre do disposto nos artigos 169º, nº1 e 2 do CPPT e do artigo 52º, nº1 e 2 da LGT, e o regime dos direitos aduaneiros decorre do artigo 45º do CAU. A este propósito, salientámos que a não aplicação do disposto no CPPT à execução fiscal que tenha como objeto os direitos aduaneiros, não parece

violar as exigências de igualdade, na medida em que estão em causa dimensões distintas, que convocam tratamentos jurídicos distintos.

## **XV**

A respeito da cobrança do IVA, debruçámo-nos sobre a análise do artigo 196º do CPPT – que versa sobre a possibilidade do pagamento em prestações e procurámos compreender a razão pela qual se regista a não aplicação do preceito enunciado, quando em causa estejam dívidas de IVA. Procurámos densificar que esta adstrição se prende essencialmente com as próprias regras de concorrência entre os operadores económicos, pois entendemos que caso se admitisse que quem recebeu de terceiros a totalidade do imposto, com a obrigação de o entregar integralmente e de uma só vez, o entregasse em igualdade de circunstâncias com quem tivesse de suportar ele mesmo o encargo com o imposto, tal configuraria, na nossa ótica, uma situação profundamente injusta.

Por tudo aquilo que foi referido, o facto de a execução fiscal conhecer variações na sua configuração, em função do tipo de dívida, não parece contrariar as exigências constitucionais de igualdade e de acesso ao Direito e à justiça.

## **XVI**

O estudo das formas de reação do ordenamento português aos comportamentos abusivos de evitação tributária, justifica-se em virtude de termos constatado que, tal como resulta do Regulamento de Condicionalidade, a concretização do Estado de Direito fica diretamente dependente da resposta dos Estados-Membros a esses comportamentos, numa linha de atuação que passa pela investigação, pela repressão e pelo sancionar de tais comportamentos.

Por razões de limitação da abordagem, o nosso estudo circunscreveu-se à punição de comportamentos e à imposição de deveres acessórios.

## **XVII**

A respeito da punição, fizemos menção à respetiva subsidiariedade, na medida em que esta surge como último recurso, ou seja, apenas quando se constata que os demais instrumentos não são eficazes, no sentido de demover os obrigados tributários da adoção de comportamentos fiscalmente abusivos.

Ora, precisamente por constatararmos que as infrações tributárias de carácter criminal e contraordenacional estão previstas no RGIT, pareceu-nos adequado um estudo que se debruçasse sobre os objetivos, os antecedentes e a organização sistemática do referido diploma. Além disso, procurámos fazer uma breve alusão à noção de infração tributária, bem como proceder à distinção entre o ilícito criminal e contraordenacional. Quanto a este ponto, concluímos que a qualificação como crime se traduz na forma de reação mais violenta do ordenamento aos comportamentos ilícitos, estando reservada para as situações em que se verifique uma necessidade imperativa de proteção de bens jurídicos essenciais. Já a qualificação como contraordenação está reservada para as situações em que a carga valorativa negativa do comportamento é menos marcada. Ainda assim, constatámos que o ramo do Direito contraordenacional é de grande relevância, sendo fundamental para o bem-estar social.

## **XVIII**

A respeito dos deveres acessórios e de forma a estabelecer o elo de ligação entre estes e a esfera criminal/contraordenacional, concluímos que uma parte muito significativa das contraordenações tributárias que está prevista no RGIT tem, na sua base, um comportamento típico de incumprimento de um dever acessório de colaboração.

Além disso, depreendemos que estes deveres assumem uma natureza instrumental e secundária, na medida em que visam possibilitar a efetivação da obrigação principal, que se materializa na prestação de imposto.

Mais, estivemos centrados na análise dos deveres acessórios de natureza não pecuniária, precisamente por assumirem um especial relevo no contexto da presente dissertação. Assim o entendemos, pelo facto de tais deveres acessórios corresponderem às obrigações de colaboração, sendo que através da sua consagração em normas jurídicas fiscais é promovida a privatização da relação jurídica fiscal.

Quanto à importância dos deveres acessórios, realçámos que através da consagração destes deveres, os órgãos da Administração Tributária têm conhecimento de informações cruciais, que permitem, desde logo, detetar situações de irregularidade ou incumprimento.

Procurámos ainda, neste âmbito, saber como se materializa o cumprimento das obrigações acessórias do ponto de vista subjetivo. Nestes termos, constatámos que tais obrigações tanto podem ser cumpridas pelo próprio sujeito passivo, como por entidades terceiras, que com o primeiro mantenham relações especiais. Apesar da pertinência do estudo da natureza das

obrigações acessórias que recaem sobre o sujeito passivo da relação jurídica tributária, o nosso foco incidirá sobre os deveres acessórios que impendem sobre entidades terceiras, precisamente pela importância prática que tal estudo revela no contexto da presente dissertação.

Nesta senda, ao abrigo da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, adquire especial protagonismo a convocação das entidades terceiras que prestam serviços de consultadoria no domínio fiscal e cuja atividade é de grande relevo na determinação do cumprimento das obrigações fiscais a que se encontram vinculados os sujeitos passivos.

## **XIX**

No que concerne ao *busilis* da presente dissertação – que se traduziu na análise da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho -, atendendo à sua complexidade, debruçámo-nos sobre a dimensão objetiva, tendo procurado determinar em que consiste um “mecanismo” seja ele interno ou transfronteiriço e ainda examinar as “caraterísticas -chave” e respetivas insuficiências – sistematizadas na redação insuficiente, na necessidade de estudos adicionais por parte da UE/OCDE e na violação da certeza e segurança jurídicas.

A nossa análise não ficaria completa sem a alusão à dimensão subjetiva do diploma legislativo em apreço, destinada a apurar sobre quem recai o dever de comunicação à AT, tendo sido ainda abordados aspetos específicos do seu regime jurídico, designadamente a dimensão procedimental, o conteúdo do dever de comunicação e as consequências em caso de incumprimento.

Quanto à dimensão procedimental, há um aspeto que procurámos densificar, na medida em que é merecedor de um olhar crítico. Neste sentido, verificámos que a Lei n.º 26/2020, que transpõe a Diretiva (UE) 2018/822, vai mais longe que este instrumento, ao prever que sempre que o contribuinte relevante não cumpra a obrigação de comunicação que lhe cabe, verifica-se a sujeição do intermediário à obrigação subsidiária de comunicação. Sendo que, é precisamente esta retransferência da obrigação de comunicação que não encontra respaldo na Diretiva.

Por outro lado, regista-se um aspeto digno de registo, a propósito do ponto atinente ao conteúdo do dever de comunicação, em que nos parece que o legislador nacional adotou uma solução adequada, tendo como efeito positivo a prevenção da litigância nos tribunais. Quanto a este aspeto, concluímos que o facto de a AT poder notificar o sujeito da obrigação de comunicação para esclarecer, aperfeiçoar ou completar a informação prestada, permitirá reforçar as garantias dos obrigados à comunicação, na medida em que, ao invés de estes serem sancionados de

imediato, têm a oportunidade de retificar a informação prestada, o que nos parece ser francamente positivo.

## XX

De forma a adensar a presente dissertação de uma maior componente reflexiva, procurámos dedicar um apartado à dimensão crítica do regime instituído pela Lei n° 26/2020.

Neste sentido, reconhecemos que num contexto marcado pela complexidade dos sistemas fiscais, a colaboração entre as autoridades fiscais e os intermediários fiscais revela-se um instrumento muito útil em ordem ao combate do fenómeno de evasão e de fraude fiscal. Assim o entendemos, pois não podemos olvidar que os intermediários são sujeitos que em virtude das suas competências específicas, pela natureza da sua atividade, ou pelo seu contacto diário com a realidade empresarial, têm capacidade para influenciar o comportamento dos sujeitos passivos, que com eles se relacionem para obter uma poupança fiscal.

Apesar deste aspeto positivo, não podemos deixar de alertar para alguns problemas que resultam do diploma em apreço, destacando-se, desde logo, o aproveitamento das entidades privadas na prossecução de tarefas de Interesse público, o condicionamento do direito de escolha e do exercício de profissão e ainda a quebra do sigilo profissional.

Por tudo aquilo que foi densificado na presente dissertação, a propósito das inquietações suscitadas *supra*, entendemos que a Lei n° 26/2020 é um diploma bastante complexo e que levanta sérias dúvidas de constitucionalidade, pois em causa está a vertente da adequação e da necessidade – dimensões inerentes ao princípio constitucional da proporcionalidade. Quanto a este ponto, concluímos que o aproveitamento das entidades privadas na prossecução de tarefas de Interesse público não é absolutamente necessário. Pois, verifica-se a restrição de direitos fundamentais, tais como a autonomia da vontade e a liberdade de escolha de profissão, tendo o credor tributário outros meios à sua disposição, que são suficientemente persuasivos, desde logo, os alargados poderes de inspeção tributária e os poderes de derrogação de sigilo que os agentes da Administração podem levar à prática, sem necessidade de sobrecarregar os privados.

Contudo, entendemos que o regime em apreço, recebendo as devidas correções, representará um mecanismo de grande utilidade para a Administração Fiscal no combate aos comportamentos abusivos de evitação tributária.

## XXI

O último aspeto da dissertação que mereceu a nossa análise foi a questão da relação entre os comportamentos fiscalmente abusivos e a despesa pública. A este propósito, defendemos que no ordenamento jurídico interno, os comportamentos fiscalmente abusivos são consequência da má despesa pública. Assim o entendemos, uma vez que a perceção coletiva do modo de gastar os dinheiros públicos é fortemente negativa, sendo que está essencialmente focada nas falhas e nos desvios corruptivos. A este fator acresce a circunstância de à despesa pública não ser dispensada a atenção devida, estando o discurso público frequentemente centrado na dimensão respeitante à receita pública. Não obstante, importa salientar que num contexto marcado pela escassez de recursos financeiros, a disciplina e o tratamento da despesa pública é tão ou mais relevante que a disciplina da sua arrecadação.

Por outro lado, aquilo que se verifica é que são frequentes os casos de ineficiência das políticas públicas, que se devem quer por razões de ineficiência das políticas públicas, quer por práticas desviantes dos dinheiros públicos, originando inúmeros casos de má despesa pública.

Quanto a este ponto, concluímos que de forma a combater tal flagelo, é crucial a introdução na consciência coletiva das ideias de rigor e seletividade no gasto, traduzidos na máxima de que *tão ou mais importante do que ter o que gastar é como gastar*.<sup>641</sup>

---

<sup>641</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019, p.21.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Será aqui elencado o material bibliográfico efetivamente consultado e citado na concretização da presente dissertação. A este propósito, importa mencionar apenas duas notas iniciais:

- i) Atendendo a que indicámos, no texto da dissertação, os respetivos endereços de acesso, optámos por excluir da presente lista de referências bibliográficas os documentos oficiais emanados pelas Organizações Internacionais e pela União Europeia, que se encontram disponíveis nas páginas oficiais das respetivas Instituições.
- ii) Tendo em conta que grande parte do material bibliográfico e documental efetivamente consultado se encontra disponível na Internet, optámos pela indicação do respetivo autor, título e outros elementos de identificação e pela referência ao respetivo endereço da página na Web.

AMORIM, José de Campos, “Responsabilidade dos promotores do planeamento fiscal”, in *Planeamento e Evasão Fiscal- Jornadas de Contabilidade e de Fiscalidade*, Vida Económica, 2010.

ATIENZA, Manuel, “o Direito distingue-se de outras formas de ordenação da conduta porque atinge – em especial o Direito moderno – um alto grau de previsibilidade, a que se deve chamar certeza jurídica”, in “O sentido do Direito”, Escolar Editora, 2014.

AZEVEDO, Tiago Lopes, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, Coimbra, 2022.

BARBOSA, Andreia, *A execução fiscal de dívidas aduaneiras*, Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n.33(jul.-set.2021).

- *A jurisdição aduaneira – (des)autonomização da jurisdição fiscal?* in *Jurisdição e Processo na Contemporaneidade*, Brasil, Editora CRV, Curitiba.

- *Direito aduaneiro multinível*, Lisboa, Petrony, 2022.

- *O Essencial do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 1ª edição, AEDUM, 2021.

- *The New Conditionality Regime (Regulation (EU, Euratom) 2020/2092) – The Rule of Law as a meta-principle and the emergence of a Law of execution in tax matters.*

Disponível em: [WP-Series-No.-01-22-The-Rule-of-Law-as-a-meta-principle-and-the-emergence-of-a-Law-of-execution-in-tax-matters-Andreia-Barbosa.pdf \(jmn-eulen.nl\)](https://www.jmn-eulen.nl/wp-content/uploads/2022/01/WP-Series-No.-01-22-The-Rule-of-Law-as-a-meta-principle-and-the-emergence-of-a-Law-of-execution-in-tax-matters-Andreia-Barbosa.pdf)

BOTELHO, Paula de Abreu Machado, *Sonegação Fiscal e Identidade Constitucional*, Belo Horizonte, Del Rey Editora, 2006.

BRADY, Hugo, *The EU and the Fight Against Organised Crime*, London, s/d.

BURGIO, M., “*The abuse of law in the framework of the European tax law*”, Intertax, Vol.19, nº22, (1991).

CABRAL, Nazaré da Costa, *A Teoria do Federalismo Financeiro*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2021.

CALDAS, Marta, “O conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?”, Coimbra, Almedina, 2015.

CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno, *Infrações Tributárias, anotações ao regime geral*, 3ª edição, 2012, Coimbra Editora.

CLAES, Ana Laura; FRANSSEN, Vanessa, *When EPPO meets customs: A clash of enforcement strategies and procedural safeguards?* in Jean Monnet Network on EU Law Enforcement Working Paper Series No. 09/22, Disponível para consulta em [WP-Series-No.-09-22-When-EPPO-meets-customs-A-clash-of-enforcement-strategies-and-procedural-safeguards-Claes-Franssen.pdf \(jmn-eulen.nl\)](https://www.jmn-eulen.nl/wp-content/uploads/2022/09/WP-Series-No.-09-22-When-EPPO-meets-customs-A-clash-of-enforcement-strategies-and-procedural-safeguards-Claes-Franssen.pdf).

CONSTANTINESCO, Vlad, *Who’s afraid of subsidiarity?*, in Yearbook of European law, 11/1991, Clarendon Press, Oxford, 1992.

CORREIA, Sérvulo; CADILHA, António e AMORIM, Cláudia, “Parecer sobre Segredo Profissional no âmbito das escusas do Acesso ao Direito”, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 79 – julho/dezembro 2019.

- *Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social*, in *Boletim da FDUC*, Vol. XLIX, Ed. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1973.

DI TERLIZZI, Angela, *The criminal law protection of the financial interests of the Union*, disponível para consulta em [135553\\_DI TERLIZZI\\_ANGELA.pdf](#) (luiss.it).

DIAS, Figueiredo, *Temas Básicos da Doutrina Penal: “Do Direito Penal Administrativo ao Direito de Mera Ordenação Social”*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

FEO, de Alfredo; LAFFAN, Brigid, ed., “EU Own Resources: Momentum for a Reform?”, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, European University Institute, 2016, disponível para consulta em [EU own resources - Publications Office of the EU \(europa.eu\)](https://www.euroopa.europa.eu/publications/eu-own-resources).

135

FERREIRA, Rogério M. Fernandes e PINTO, Cláudia Saavedra, “A Evasão Fiscal e os Meios Anti-Evasivos”, in *XXIV Jornadas Latino Americanas de Derecho Tributário, Asociación Venezolana de Derecho Tributário*, 2008.

FRIEDRICH, Carl, *Constitutional government and democracy*, Ginn, Boston, 1950.

- *Federal constitutional theory and emergent proposals in federalism*, in *Federalism: mature and emergent*, New York, 1955.

FROUFE, Pedro Madeira, “Globalização e Integração. Doze Pistas de Reflexão”, in *50 anos do Tratado de Roma* (coord. Alessandra Silveira), Lisboa, Quid Juris, 2007.

GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.<sup>a</sup> edição, 1993.

GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, Coimbra, 2018.

GOMES, Nuno Sá, *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*, 2.<sup>a</sup> edição, Lisboa, Rei dos Livros, 2000.

GOUDAPPEL, Flora, “Third pillar co-operation”, in Jaap Zwaan/Flora Goudappel, *Freedom, Security and Justice in the European Union. Implementation of the Hague Programme*, Haia, 2006.

GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotado*, Rei dos Livros, Lisboa, 2000.

GUIMARÃES, Vasco, *A estrutura da obrigação de imposto e os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e proteção da confiança*, in *Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia Vale*, Lisboa, CTF, n.º 171, 1995.

I.Ayres and J.Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Derregulation Debate*, Oxford Socio – Legal Studies, Oxford University Press, 1992.

JABLONSKI, Michal, *“The Danger of So-Called Regulatory “Gold-Plating” in Transposition of EU Law – Lessons from Poland”*, *Studia Iuridica*, Vol. 71, 2017.

LOPES, Cidália, “Quanto custa pagar impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento”, Coimbra, Almedina, 2008.

LOPES, Cidália Maria da Mota e SANTOS, António Carlos, [“O cumprimento fiscal em Portugal – Fatores associados a erros e atrasos na entrega das declarações fiscais das pessoas singulares”](#), in [Revista do Instituto de Direito Brasileiro](#) (revista eletrónica da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa), ano 2, nº 12, 2013, disponível para consulta em [Publicações – in memoriam António Carlos dos Santos \(antoniocarlosdossantos.com\)](#).

LOUREIRO, Carlos, NEVES, António, *Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 2, 2008.

MACHADO, M. Jonátas; COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível*, Almedina, 2018.

MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, Almedina, 10ª edição, Coimbra, 2000.

MARTINS, Graça Maria Valga, *As Reações do Ordenamento Jurídico aos comportamentos de Elisão – Comentário ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo nº 917/13.3 BECBB, de 18 de Outubro de 2018*, disponível em [MARTINS, Graça Maria Valga, “As Reacção...ntos de Elisão - Comentário ao Acórdão \(tributarium.net\)](#).

MATIAS, M. e SOARES, J., *DAC 6: somos todos denunciantes?* 11/fev/2021, disponível para consulta em <https://www.sabado.pt/portugal/detalhe/dac-6-somos-todos-denunciantes>.

- MENDES, Paulo de Sousa, *Comentário ao art.º 325º*, in: PORTO, Manuel Lopes, ANASTÁCIO, Gonçalo (coord.), *Tratado de Lisboa Anotado e Comentado*, Coimbra: Almedina, 2012.
- MONTE, Mário Ferreira, *O Direito Penal Europeu de “Roma” a “Lisboa” – Subsídios para a sua legitimação*, Quid Juris, 2009.
- MONTERO, José Maria Lago, *La Sujeción a los Diversos Deberes y Obligaciones Tributarios*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998.
- NORIEGA, Antonio Estella, *La paradoja de la subsidiariedad: reflexiones en torno de la jurisprudencia comunitaria relativa al artículo 3B (2) del Tratado de la Comunidad Europea*, in Revista española de derecho administrativo, n.º 101, Jan-Ma/1999.
- NORONHA, Catarina Gomes Mendes, *(des) Orientações da obrigatoriedade de comunicação à AT de esquemas de planeamento fiscal*, disponível para consulta em [\(des\) Orientações da obrigatoriedade de comunicação à AT de esquemas de planeamento fiscal – Observatório Almedina](#).
- “Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal”, Almedina, Coimbra, 2021.
- OLIVARES, Francisco, “A Receita da União”, in Fichas técnicas sobre a União Europeia – 2022, disponível para consulta em [A receita da União \(europa.eu\)](#).
- OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, *O intercâmbio de informação tributária: nova disciplina comunitária, estado atual da prática administrativa, contributos para uma maior significância deste instrumento*, Coimbra, Almedina, 2012.
- PAIVA, Carlos, “Das Infrações Fiscais à sua Perseguição Processual”, 2ª Edição, Almedina, 2017.
- PEREIRA, Manuel Freitas, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005.

PEREIRA, Tânia Carvalhais, “Direito Aduaneiro Europeu: vertente tributária”, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2020.

- *O Contencioso aduaneiro, in Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro* – 2016, disponível para consulta em [Direito Fiscal Internacional e Europeu e Contencioso Aduaneiro - 2016 \(justica.gov.pt\)](http://justica.gov.pt/Direito_Fiscal_Internacional_e_Europeu_e_Contencioso_Aduaneiro_-_2016).

PINTO, Ana Azevedo, “COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE MECANISMOS DE PLANEAMENTO FISCAL: UMA VIOLAÇÃO DOS DIREITOS DOS CONTRIBUÍNTES?”, dissertação de mestrado em Direito Fiscal, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa, 2019, disponível para consulta em [Veritati - Repositório Institucional da Universidade Católica Portuguesa: Comunicação obrigatória de mecanismo de planeamento fiscal : uma violação dos direitos dos contribuintes? \(ucp.pt\)](http://veritati.ucp.pt/RepositorioInstitucional/UniversidadeCatolicaPortuguesa/Comunicacao-obrigatoria-de-mecanismo-de-planeamento-fiscal-uma-violacao-dos-direitos-dos-contribuintes/).

PIRES, Catarina Luísa, in *Deontologia Profissional- o Advogado enquanto confidente necessário: entre o dever de sigilo e o “dever de justiça”*, disponível para consulta em [http://carlospintodeabreu.com/public/files/o sigilo profissional do advogado.pdf](http://carlospintodeabreu.com/public/files/o_sigilo_profissional_do_advogado.pdf).

PORTO, Manuel Carlos Lopes, *Teoria de Integração e Políticas Comunitárias*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2010.

POUND, Roscoe, *Law and federal government, in Federalism as a democratic process*, New Brunswick, 1942.

RAINHA, Ana Teresa, *A Política do Mercado Interno Uma Visão Histórica e Prospetiva para a Europa do Século XXI - Revisão da Estratégia do Mercado Interno*, dezembro 2008, ART08/08, disponível para consulta em [Microsoft Word - Art-08-Revisão da Estratégia para o Mercado Interno.doc \(gpeari.gov.pt\)](http://gpeari.gov.pt/Microsoft%20Word%20-%20Art-08-Revis%C3%A3o%20da%20Estrat%C3%A9gia%20para%20o%20Mercado%20Interno.doc).

RIBEIRO, João Sérgio, “Cooperação e Troca de Informações entre Administrações Fiscais: O Caso Português”, in *III Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2013.

- *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, 2019, Almedina.

- “Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities”, in *IFA Branch Report Portugal, Cahiers de Droit Fiscal International*, vol.98b (2013).

ROCHA, Joaquim Freitas da, *A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos*, disponível para consulta em [Universidade do Minho: A caminho de um federalismo fiscal? Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos \(uminho.pt\)](https://www.uminho.pt/~fisc/rocha/rocha.htm).

- *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 390, 1998.

- *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019.

- “Direito Fiscal e Autonomia da Vontade. Do Direito à Livre Planificação Fiscal”, Disponível em [Microsoft Word - 21 - DF e AV.doc \(uminho.pt\)](#).

- *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023.

- *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 8ª edição, 2021.

ROCHA, Joaquim Freitas da e CARVALHO, Cláudio, “A utilização abusiva de terceiros como instrumentos de averiguação tributária. Em particular o caso dos advogados”, disponível para consulta em [\\*Microsoft Word - 24 - A utilização abusiva de terceiros.doc \(uminho.pt\)](#).

ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019.

RODRIGUES, Anabela Miranda, “Anotação ao artigo 83.º TFUE”, in PORTO, Manuel Lopes; ANASTÁCIO, Gonçalo (coord.), *Tratado de Lisboa anotado e comentado*, Almedina, 2012.

- “Direito Penal Europeu Pós-Lisboa – um Direito Penal funcionalista?”, in *OS NOVOS DESAFIOS DA COOPERAÇÃO JUDICIÁRIA E POLICIAL NA UNIÃO EUROPEIA E DA IMPLEMENTAÇÃO DA PROCURADORIA EUROPEIA*, Centro de Investigação Interdisciplinar em Direitos Humanos Escola de Direito da Universidade do Minho, 2017, disponível para consulta em [Ebook 18-de Maio Os novos desafios da cooperacao judiciaria e policial na Uniao Europeia e da implementacao da Procuradoria Europeia comp.pdf \(uminho.pt\)](#).

- *O Direito Penal Europeu Emergente*, Coimbra: Coimbra Editora, 2008.

- “O mandado de detenção europeu – na via da construção de um sistema penal europeu: um passo ou um salto?”, in *RPCC*, Ano 13, nº1, janeiro-março 2003.

RODRIGUES, Joana Amaral, *A “luta contra a fraude” lesiva dos interesses financeiros da EU: evolução e perspectivas*, in “Os crimes de fraude e a corrupção no espaço europeu”, Coimbra Editora, 2014, 1ª edição.

SANCHES, Saldanha, *A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administração*, 2ª Edição, Lex, Lisboa, 2000.

- *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

- *Manual de Direito Fiscal*, 3.ªed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

- “Os Limites do Planeamento Fiscal, substância e forma no Direito fiscal português, comunitário e internacional”, Coimbra Editora, 2006

SANTIAGO, Rodrigo, “Considerações acerca do Regime Estatutário do Segredo Profissional dos Advogados”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, 57, janeiro de 1997.

SANTOS, António Carlos dos, “O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo”, in Queiroz, Mary Elbe (coord.), *Tributação em Foco*, vol. 2, São Paulo: IPET/Foco Fiscal, 2015.

- “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto” in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Lisboa: ISG, n.º 38, 2009.
- “Regimes fiscais mais vantajosos: uma aproximação ao conceito e à realidade”, in CIDEEFF /FDUL, *Implicações Orçamentais dos Regimes Fiscais Mais Vantajosos, Policy Papers 2016/1* (revista eletrónica), disponível para consulta em Publicações – in memoriam António Carlos dos Santos (antoniocarlosdossantos.com).
- “Térmites fiscais e centros financeiros *offshore* & *onshore*: a leste dos paraísos?”, in *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Vida económica, 2010.

SANTOS, Margarida, “A implementação da Procuradoria Europeia – a emergência de um modelo de intervenção penal entre a cooperação e a integração penal? Rev. Bras. de Direito Processual Penal, Porto Alegre, vol. 5, n. 2, mai.-ago. 2019, p.1002, disponível para consulta em [Vista do A implementação da Procuradoria Europeia – a emergência de um modelo de intervenção penal entre a cooperação e a integração penal? \(emnuvens.com.br\)](http://emnuvens.com.br).

- A PROCURADORIA EUROPEIA E O EXERCÍCIO TRANSNACIONAL DA AÇÃO PENAL RELATIVAMENTE AOS CRIMES QUE LESEM OS INTERESSES FINANCEIROS DA UNIÃO EUROPEIA, Almedina, JULGAR - N.º 39 – 2019, Disponível para consulta em [A Procuradoria Europeia e o exercício transnacional da ação penal relativamente aos crimes que lesem os interesses financeiros da União Europeia | Julgar](http://www.almedina.com.br).

- “Conclusões: A Procuradoria Europeia e a futura arquitetura para a justiça criminal na UE — questões emergentes”, in SANTOS, Margarida, MONTE, Mário Ferreira e MONTEIRO, Fernando Conde (coord.). *Os novos desafios da cooperação judiciária e policial na União Europeia e da implementação da Procuradoria Europeia*, Braga, Centro de Investigação Interdisciplinar em Direitos Humanos/Escola de Direito da Universidade do Minho, 2017, disponível para consulta em [http://www.jusgov.uminho.pt/publicacoes/os\\_novos\\_desafios\\_cooperacao\\_jud\\_e\\_policial\\_ue\\_implementacao\\_da\\_pe/](http://www.jusgov.uminho.pt/publicacoes/os_novos_desafios_cooperacao_jud_e_policial_ue_implementacao_da_pe/).

SILVA, Amândio Fernandes, *O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal*, in Revista da TOC, n° 104, novembro de 2008.

SILVA, Fernando Castro; NEVES, Tiago Cassiano, *Planeamento Fiscal Abusivo: o caso português no contexto internacional*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, IDEFF – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, Ano 1, n°3, Outono, Outubro de 2008.

SILVA, Hugo Flores da, “Privatização do Sistema de Gestão Fiscal”, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

- *As nulidades do processo de execução fiscal*, in *Execução fiscal* (e-book), Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019, disponível para consulta em <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNrD3V1U%3D&portalid=30>.

- *Breves considerações sobre os critérios jurídicos de realização da despesa pública*, UNIO E-book - Workshop CEDU/UNISC 2016, p.111-112, disponível para consulta em [Universidade do Minho: Breves considerações sobre os critérios jurídicos de realização da despesa pública \(uminho.pt\)](#).

SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações tributárias*, 3ªed., (Cadernos do IDEFF), Almedina, 2010.

SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e Compromisso Constitucional nos Estados Compostos*, Coimbra, Almedina, junho, 2007.

SOARES, António Goucha, *O défice democrático da União Europeia: alguns problemas conexos*, in *Análise social*, vol. XXXII, n.º142, 1997.

SOUSA, Domigos Pereira de, “Tipicidade Tributária, Segurança Jurídica e Proteção da Confiança”, *JURISMAT*, Portimão, 2022, n.º 15, disponível para consulta em [Tipicidade Tributária, Segurança Jurídica e Protecção da Confiança.pdf \(ensinolusofona.pt\)](#).

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de; SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, 4ª edição, Áreas Editora, dezembro 2010.

TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 1991.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, outubro, 2019.

VILARINHO, Catarina, “A PROCURADORIA EUROPEIA: EFEITO TROMPE L’OEIL?” in *Procuradoria Europeia e Criminalidade Económico-Financeira La Fiscalía Europea ante la Delincuencia Económica y Financiera*, Coimbra, FDUC, 2023, p.357, disponível para consulta em [ebook PE compressed.pdf \(penal.org\)](#).

XAVIER, Alberto Pinheiro, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981.

ZALANSINSKI, Adam, “European Union – The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature- Remarks on the 3M Italia Case” in *European Taxation*, Volume 52, Number 9, IBFD, 2012.