

**Estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo**

O presente decreto-lei, na sequência da autorização legislativa conferida pelo artigo 98.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, visa concretizar uma orientação fundamental do Programa do XVII Governo Constitucional respeitante ao reforço da eficácia no combate à fraude e à evasão fiscais, designadamente mediante a adopção de medidas que estejam em linha com as melhores práticas europeias e internacionais.

Entre as medidas que têm vindo a ser desenvolvidas noutros sistemas jurídicos, designadamente nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e no Canadá, com vista a reforçar o combate à evasão fiscal, bem como à própria fraude, destaca-se a consagração de obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal sobre esquemas ou actuações de planeamento fiscal agressivo que são propostos, promovidos e comercializados por diversas entidades, genericamente apeladas de intermediários fiscais.

Todos os sistemas fiscais modernos assentam na exigência do fornecimento de informações pelos sujeitos passivos, avultando desde logo a obrigação básica de apresentar declarações sobre os elementos fiscalmente relevantes. Verifica-se actualmente, porém, que as obrigações de prestação de informações sobre factos tributários e matérias conexas devem ultrapassar o estrito campo dos contribuintes e de certos terceiros delimitados para passarem a incidir igualmente sobre as entidades que prestam serviços de consultoria no campo fiscal, dada a sua importância crescente na definição da actuação dos sujeitos passivos de imposto.

A declaração de Seoul de Setembro de 2006, resultante de reunião de diversas administrações fiscais promovida pela OCDE, referiu-se expressamente ao desenvolvimento crescente e muito rápido de esquemas de planeamento fiscal agressivo e à ligação entre tais práticas inaceitáveis de minimização fiscal e a intervenção dos intermediários fiscais, como sejam consultores fiscais e entidades financeiras.

Os resultados provenientes do exercício da consultoria fiscal no que concerne à afectação do cumprimento pontual e exacto dos deveres fiscais assumiu já proporções absolutamente preocupantes, fruto da intensa concorrência entre as diversas entidades que prestam serviços neste domínio, com criação permanente de esquemas pré-fabricados de planeamento fiscal para oferta a clientes e demais interessados, com práticas de modelos de preços extraordinariamente lucrativos assentes na ligação entre a remuneração e o montante da vantagem fiscal proporcionada, bem como com recurso à configuração de instrumentos e produtos financeiros muito complexos e sofisticados.

Ora, o fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo, promovido por estes intermediários fiscais, gera efeitos desfavoráveis muito significativos, pois corrói a integridade e a justiça dos sistemas fiscais, desencoraja o cumprimento por parte da generalidade dos contribuintes e aumenta injustificadamente os custos administrativos de fiscalização da máquina fiscal.

O exercício da consultoria no campo tributário tem, então, vindo a ser desenvolvido sem qualquer forma de regulação, não se encontrando muitas vezes sequer uma qualquer manifestação de preocupação com as fronteiras da actuação ilícita que podem estar a ser atravessadas ou com o princípio material fundamental da justiça na repartição efectiva dos encargos tributários. Muitos intervenientes neste sector de actividade concebem mesmo a sua missão, não como a promoção do cumprimento da lei fiscal e de erradicação do seu incumprimento, mas antes como a exploração sem limites nem pelas fragilidades da lei fiscal, mesmo que em desconformidade com o plano e o espírito legislativo.

Naturalmente, pelos proventos que assim têm obtido, estes promotores pretendem proteger ciosamente a actual e desregrada forma de desenvolver a sua actividade, bem como o know how entretanto adquirido, não obstante as graves repercussões económicas e sociais que para a comunidade no seu todo advêm da respectiva actuação.

Justamente, a consagração pelo presente decreto-lei em relação a esquemas ou actuações de planeamento fiscal, que possuam as características constantes dos artigos 3.º e 4.º, de obrigações de comunicação, informação e esclarecimento, tais como previstas nos artigos 7.º, 8.º e 9.º, visa produzir um importante e significativo efeito de regulação das actuações com efeitos abusivos das entidades promotoras de tais esquemas (entidades essas que são objecto de caracterização pelo artigo 5.º), porquanto possibilita a percepção social de que as lacunas legislativas serão preenchidas em conformidade com o programa do legislador e com o princípio da igualdade, e que as posições fiscais dúbias e abusivas dos contribuintes e demais sujeitos passivos serão devidamente expostas, prevenidas e combatidas, designadamente pelos procedimentos próprios anti-abusivos.

Trata-se, em suma, de consagrar um novo regime que assenta, fundamentalmente, na consagração de deveres de informação à administração fiscal tendo em conta que o funcionamento regular, eficaz, íntegro e justo do sistema fiscal também depende fortemente da informação que lhe seja reportada, em tempo oportuno.

De qualquer modo, em atenção à sua novidade, a disciplina instituída é muito prudente, o que se manifesta logo no facto de se dirigir unicamente ao conhecimento pela administração fiscal dos esquemas ou actuações de planeamento fiscal considerados em si mesmos e de modo abstracto (artigo 8.º). Deste modo, as obrigações instituídas não se destinam a determinar a identificação dos utilizadores de esquemas ou actuações de planeamento fiscal (n.º 2 do artigo 8.º), o que apenas tem lugar quando o conhecimento desses esquemas ou actuações não pode ser obtido senão junto dos próprios utilizadores (artigo 10.º).

A revelação dos esquemas ou actuações de planeamento fiscal prevista no presente decreto-lei possibilita, assim, melhorar a transparência e a justiça do sistema fiscal, assegurando-se ao mesmo tempo que os custos administrativos relacionados com estas obrigações não assumem significado relevante dado incidirem, fundamentalmente, apenas sobre as entidades que promovem junto de terceiros a utilização desses esquemas e que, portanto, têm deles perfeito conhecimento.

O presente decreto-lei visa, portanto, objectivos de promoção do interesse nacional em atenção ao papel fundamental que a liquidação e cobrança das receitas tributárias devidas nos termos da lei assume para o desenvolvimento económico e social.

Evidentemente, é fundamental que todos, particulares e empresas, na sua qualidade de contribuintes ou fora dela, tenham plena consciência e assumam na prática que representa um essencial dever de cidadania que cada um pague todos os impostos que são devidos nos termos da lei. Com a disciplina agora instituída dá-se igualmente mais um passo no sentido da plena radicação na comunidade nacional deste elementar princípio de justiça e solidariedade.

Foram promovidas as diligências necessárias à audição da Ordem dos Advogados, da Câmara dos Solicitadores, da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, da Associação Portuguesa de Bancos, da Associação Portuguesa de Seguradores, do Banco de Portugal, do Instituto de Seguros de Portugal e da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

Foi ouvida a Comissão Nacional de Protecção de Dados.

Assim:

No uso da autorização legislativa concedida no artigo 98.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, e nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

## CAPÍTULO I

Objecto e âmbito

Artigo 1.º

Objecto

O presente decreto-lei estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo.

#### Artigo 2.º

##### Âmbito de aplicação

1 - O presente decreto-lei aplica-se aos esquemas ou actuações de planeamento fiscal em que estejam implicadas vantagens fiscais respeitantes, por qualquer modo, total ou parcialmente, aos impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património administrados pela Direcção-Geral dos Impostos.

2 - Nos termos do número anterior, estão abrangidos pelo disposto no presente decreto-lei o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, o imposto sobre o valor acrescentado, o imposto municipal sobre imóveis, o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis e o imposto do selo.

#### Artigo 3.º

##### Planeamento fiscal

Para efeitos do disposto no presente decreto-lei, considera-se:

- a) «Planeamento fiscal», qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto;
- b) «Esquema», qualquer plano, projecto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objecto ou não de concretização em acordo ou transacção;
- c) «Actuação», qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura colectiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou acto jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização;
- d) «Vantagem fiscal», a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a actuação.

#### Artigo 4.º

##### Esquemas ou actuações abrangidos

1 - Estão sujeitos ao disposto no presente decreto-lei os esquemas ou actuações de planeamento fiscal, tal como definidos no artigo anterior, que se reconduzam a uma das situações seguintes:

- a) Impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, considerando-se como tal a entidade cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60 % do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português;
- b) Impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta;
- c) Envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros;
- d) Impliquem a utilização de prejuízos fiscais.

2 - Independentemente da correspondência com uma das situações referidas no número anterior, estão sempre sujeitos ao disposto no presente decreto-lei os esquemas de planeamento fiscal, tal como definidos no artigo anterior, que sejam propostos com cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício do respectivo promotor.

#### Artigo 5.º

##### Promotor

1 - Para efeitos do presente decreto-lei, considera-se promotor qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do território nacional, que, no exercício da sua actividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros.

2 - Nos termos do número anterior, consideram-se promotores, designadamente:

- a) As instituições de crédito e demais instituições financeiras;
- b) Os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas;
- c) Os advogados, as sociedades de advogados, os solicitadores e as sociedades de solicitadores;
- d) Os técnicos oficiais de contas e outras entidades que prestem serviços de contabilidade.

3 - Um promotor, tal como definido no n.º 1, fica vinculado às obrigações previstas no presente decreto-lei em relação a um esquema ou actuação de planeamento fiscal quando, por qualquer forma e em qualquer medida, tenha participado ou colaborado na respectiva concepção ou proposta ou acompanhado a sua preparação, adopção ou implementação.

#### Artigo 6.º

##### Delimitação

1 - Não envolve actuação como promotor, não se aplicando as obrigações previstas no presente decreto-lei, o aconselhamento sobre esquema ou actuação de planeamento fiscal por advogado ou solicitador ou por sociedade de advogados ou de solicitadores no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, no exercício da sua missão de defesa ou representação do cliente num processo judicial, ou a respeito de um processo judicial, incluindo o aconselhamento relativo à maneira de propor ou evitar um processo, quer as informações sejam obtidas antes, durante ou depois do processo, bem como no âmbito dos demais actos próprios dos advogados e solicitadores, tal como definidos na Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto.

2 - Não envolve, igualmente, actuação como promotor as recomendações sobre esquema ou actuação de planeamento fiscal feitas por revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas no âmbito e para os efeitos das respectivas funções de interesse público de revisão legal das contas.

## CAPÍTULO II

### Deveres

#### Artigo 7.º

##### Comunicação

1 - Qualquer entidade que constitua um promotor, tal como definido no artigo 5.º, deve comunicar ao director-geral dos Impostos os esquemas ou actuações de planeamento fiscal propostos a clientes ou outros interessados.

2 - A comunicação deve ter lugar nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez.

3 - Sempre que o esquema ou actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto por outra entidade, o promotor que participe ou colabore na respectiva implementação deve comunicar o esquema ou actuação ao director-geral dos Impostos nos vinte dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação tenha passado a ser acompanhado pelo promotor, excepto quando o proponente lhe comprove já ter efectuado a comunicação prevista no presente artigo.

#### Artigo 8.º

##### Informações

1 - As informações a comunicar nos termos do artigo antecedente compreendem os seguintes elementos:

a) Descrição pormenorizada do esquema ou da actuação de planeamento fiscal, incluindo designadamente a indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transacções propostas ou utilizadas, bem como da espécie e configuração da vantagem fiscal pretendida;

b) Indicação da base legal relativamente à qual se afere, se repercute ou respeita a vantagem fiscal pretendida;

c) Nome ou denominação, endereço e número de identificação fiscal do promotor.

2 - Não está compreendido no dever de comunicação previsto pelo presente decreto-lei a cargo dos promotores qualquer indicação nominativa ou identificativa dos clientes ou interessados relativamente aos quais tenha sido proposto o esquema de planeamento fiscal ou que o tenham adoptado.

#### Artigo 9.º

##### Dever de esclarecimento

1 - O director-geral dos Impostos pode solicitar aos promotores, apenas relativamente à informação referida na alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º, os esclarecimentos sobre quaisquer aspectos ou elementos da descrição efectuada do esquema ou da actuação de planeamento fiscal, bem como a indicação do número de vezes em que foi proposto ou adoptado e do número de clientes abrangidos.

2 - Os esclarecimentos são prestados no prazo de 30 dias após notificação para o efeito, aplicando-se o disposto no artigo 38.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

#### Artigo 10.º

##### Utilizadores

1 - Sempre que o esquema ou actuação de planeamento fiscal não tenha sido objecto de proposta ou acompanhamento por um promotor, ou o promotor não seja residente ou não esteja estabelecido em território português, compete ao próprio utilizador proceder à sua comunicação ao director-geral dos Impostos, o que deve ser realizado até ao fim do mês seguinte ao da respectiva adopção.

2 - No caso do número anterior, para além do nome ou denominação, endereço e número de identificação fiscal do utilizador, são objecto de comunicação as informações referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º

3 - Só estão abrangidos pelas obrigações previstas no presente artigo os seguintes utilizadores:

a) Pessoas colectivas ou entidades sem personalidade jurídica;

b) Pessoas singulares quando esteja em causa um dos esquemas incluídos nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 4.º

#### Artigo 11.º

Cessação do dever de segredo

O dever de sigilo a que estejam legal ou contratualmente sujeitas as entidades abrangidas por este decreto-lei não as desobriga do cumprimento das obrigações nele previstas.

Artigo 12.º

Exclusão de responsabilidade

As informações prestadas no cumprimento dos deveres previstos neste decreto-lei não constituem violação de qualquer dever de confidencialidade, nem implicam para quem as preste responsabilidade de qualquer tipo.

CAPÍTULO III

Gestão

Artigo 13.º

Competência

1 - Compete ao director-geral dos Impostos receber e tratar todas as comunicações relativas a esquemas ou actuações de planeamento fiscal efectuadas ao abrigo do presente decreto-lei.

2 - O director-geral dos Impostos determina o estudo, concepção e proposta de medidas legislativas e regulamentares sempre que o julgue necessário em face do tipo, natureza, relevo e utilização do esquema de planeamento fiscal.

3 - O director-geral determina a inclusão na proposta de plano nacional de actividades da inspecção tributária de acções de inspecção dirigidas aos esquemas de planeamento fiscal que apresentem maior utilização ou relevância, podendo ainda decidir, em atenção às características desses esquemas, a realização de acções específicas de inspecção tributária.

Artigo 14.º

Base de dados

É organizada, sob a responsabilidade do director-geral dos Impostos, uma base nacional de dados de esquemas de planeamento fiscal por imposto, a qual será disponibilizada aos serviços competentes para efeito do exercício da acção de inspecção tributária.

Artigo 15.º

Divulgação

O director-geral dos Impostos, para efeitos de prevenção da fraude e evasão fiscais, procede à divulgação pública, através da página electrónica desta instituição na Internet, do entendimento da Direcção-Geral dos Impostos de que certo esquema ou actuação de planeamento fiscal, descrito em termos gerais e abstractos, é reputado abusivo e pode ser requalificado, objecto de correcções ou determinar a instauração de procedimento legalmente previsto de aplicação de disposições anti-abuso.

Artigo 16.º

Confidencialidade

Sem prejuízo do estabelecido no artigo anterior, os elementos comunicados ao abrigo do presente decreto-lei estão sujeitos ao dever de sigilo fiscal, aplicando-se o disposto no artigo 64.º da lei geral tributária.

CAPÍTULO IV

Ilícitos de mera ordenação social

Artigo 17.º

Ilícitos em especial

1 - É punível com coima de (euro) 5000 a (euro) 100 000 ou de (euro) 1000 a (euro) 50 000, consoante seja aplicada a ente colectivo ou a pessoa singular, a falta de comunicação ou a comunicação fora do prazo legal exigida nos artigos 7.º e 8.º

2 - São puníveis com coima de (euro) 1000 a (euro) 50 000 ou de (euro) 500 a (euro) 25 000, consoante seja aplicada a ente colectivo ou a pessoa singular, a não prestação ou a prestação fora do prazo legal dos esclarecimentos a que se refere o artigo 9.º

3 - São puníveis com coima de (euro) 500 a (euro) 80 000 ou de (euro) 250 a (euro) 40 000, consoante seja aplicada a ente colectivo ou a pessoa singular, a falta de comunicação ou a comunicação fora do prazo legal, bem como omissões ou inexactidões relativas às informações exigidas, devidas pelos utilizadores nos termos do artigo 10.º

4 - A negligência é punível.

Artigo 18.º

Cumprimento do dever omitido

Sempre que a infracção resulte da omissão de um dever, o pagamento da coima ou o cumprimento da sanção acessória não dispensam o infractor do cumprimento do dever, se este ainda for possível.

Artigo 19.º

Competência para o processo

A competência para a instauração, instrução e decisão dos processos de contra-ordenação previstos no presente decreto-lei pertence ao director de finanças da área do domicílio fiscal do promotor ou do utilizador.

Artigo 20.º

Regime aplicável às infracções ao presente decreto-lei

Às infracções previstas no presente decreto-lei é aplicável o regime geral das infracções tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, podendo haver lugar a sanções acessórias de acordo com o previsto no artigo 28.º do mesmo diploma.

CAPÍTULO V

Disposições finais

Artigo 21.º

Esquemas em curso de realização

1 - Os promotores que prestem apoio, assessoria ou aconselhamento no âmbito fiscal quanto à implementação de esquemas de planeamento fiscal em curso de realização à data da entrada em vigor deste decreto-lei, ficam sujeitos às obrigações previstas nos artigos 7.º e 8.º

2 - O cumprimento do disposto no número anterior é efectuado no prazo de dois meses a contar da data da entrada em vigor da portaria referida no artigo 22.º

Artigo 22.º

Declarações

São aprovados por portaria do Ministro das Finanças os modelos de declarações para o cumprimento dos deveres de comunicação previstos no presente decreto-lei, a qual define ainda as especificações dos modelos e os procedimentos para a respectiva entrega.

Artigo 23.º

Revisão

O presente decreto-lei é revisto no prazo de três anos a contar da data da sua entrada em vigor, devendo ser recolhidos os elementos úteis resultantes da sua aplicação para introdução das alterações que se mostrem necessárias.

Artigo 24.º

Entrada em vigor

O presente decreto-lei entra em vigor no dia 15 de Maio de 2008.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 27 de Dezembro de 2007. - José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa - Fernando Teixeira dos Santos - Alberto Bernardes Costa.

Promulgado em 12 de Fevereiro de 2008.

Publique-se.

O Presidente da República, Aníbal Cavaco Silva.

Referendado em 13 de Fevereiro de 2008.

O Primeiro-Ministro, José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa.