

PARECER:

Concordo com a presente Informação, que sintetiza a reflexão e os contributos da IGF relativamente aos projetos de lei em apreço.

À consideração superior, com o meu acordo.

DESPACHO:

Sublinho a oportunidade e relevância das propostas legislativas e das observações contidas na presente informação.
Remeta-se à Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa (COFMA) da Assembleia da República.

Informação n.º 2016/1636

Proc. N.º 2016/215/M6/960

Assunto: Pedido de parecer sobre projetos de diplomas legais pelo Grupo de Trabalho - Combate à criminalidade económica, financeira e fiscal

1. Fundamento e objeto

[Projeto de Lei n.º 204/XIII/1.ª \(BE\)](#) – Define o conceito de beneficiário efetivo para efeitos do Código do IRC;

[Projeto de Lei n.º 205/XIII/1.ª \(BE\)](#) – Extingue os valores mobiliários ao portador e determina o caráter escritural dos valores mobiliários, assegurando a identificação dos respetivos titulares;

[Projeto de Lei n.º 206/XIII/1.ª \(BE\)](#) – Impede pagamentos em numerário acima dos dez mil euros;

[Projeto de Lei n.º 207/XIII/1.ª \(BE\)](#) – Alarga a obrigatoriedade de registo dos acionistas dos bancos à identificação dos beneficiários efetivos das entidades que participem no seu capital;

[Projeto de Lei n.º 235/XIII/1.ª \(BE\)](#) – Obriga à publicação anual do valor total e destino das transferências e envio de fundos para países, territórios e regiões com regime de tributação privilegiada;

[Projeto de Lei n.º 255/XIII/1.ª \(PCP\)](#) – Estabelece medidas de reforço ao combate à criminalidade económica e financeira, proibindo ou limitando relações comerciais ou profissionais ou transações ocasionais com entidades sediadas em centros offshore ou centros offshore não cooperantes;

[Projeto de Lei n.º 256/XIII/1.ª \(PCP\)](#) – Define os termos em que qualquer sociedade é considerada residente para efeitos tributários, assegurando que os seus rendimentos são tributados em Portugal;

[Projeto de Lei n.º 257/XIII/1.ª \(PCP\)](#) – Agrava as taxas de tributação de operações financeiras dirigidas a entidades sujeitas a regime fiscal claramente mais favorável no âmbito do Imposto do Selo;

[Projeto de Lei n.º 258/XIII/1.ª \(PCP\)](#) – Agrava as taxas de tributação de rendimentos e transferências para entidades sujeitas a regimes fiscais claramente mais favoráveis no âmbito do IRC;

[Projeto de Lei n.º 259/XIII/1.ª \(PCP\)](#) – Agrava as taxas de tributação de rendimentos e transferências para entidades sujeitas a regimes fiscais claramente mais favoráveis no âmbito do IRS;

[Projeto de Lei n.º 260/XIII/1.ª \(PCP\)](#) – Altera as condições em que um país, região ou território pode ser considerado regime fiscal claramente mais favorável;

[Projeto de Lei n.º 261/XIII/1.ª \(PS\)](#) – Proíbe os pagamentos em numerário acima de três mil euros;

[Projeto de Lei n.º 262/XIII/1.ª \(PS\)](#) – Proíbe a emissão de valores mobiliários ao portador;

[Projeto de Lei n.º 263/XIII/1.ª \(CDS-PP\)](#) – Estabelece regras para os pagamentos efetuados em numerário.

Analisados os Projetos de Lei referenciados, o grupo de trabalho designado para o efeito apresenta os seguintes comentários relativamente a cada um deles.

2. Parecer

2.1. Projeto de Lei n.º 204/XIII/1.ª (BE)- – Define o conceito de beneficiário efetivo para efeitos do Código do IRC

Relativamente a este Projeto de Lei e no que concerne às **alterações ao art.º 14.º do Código do IRC e aditamento do art.º 14-A a este mesmo Código**, efetuamos as seguintes observações:

2.1.1. Reforço da transparência (aditamento da alínea b) ao n.º 4 do art.º 14.º)

Esta alteração visa melhorar a aplicação do mecanismo de eliminação de dupla tributação económica, estabelecido no n.º 3 e seguintes do Código do IRC, através da transposição da diretiva 2011/96/EU, do Conselho, de 30 de Novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (Diretiva Mães-Filhas).

Propõe-se que a entidade não residente destinatária dos rendimentos seja obrigada a exibir à sua administração fiscal o teor dos estatutos e acordos entre beneficiários de direitos sociais relativamente ao respetivo exercício, composição e repartição do capital, respetivo direito à remuneração, da repartição e o modo do exercício dos direitos de voto, com identificação dos respetivos beneficiários, à data da colocação à disposição dos lucros e reservas distribuídos, devendo a referida AF emitir documento autenticado que confirme estes factos.

Atualmente, e em virtude da redação atual desta norma, a AF da entidade não residente apenas confirma os requisitos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 deste artigo 14.º do CIRC (domicílio fiscal e sujeição a um imposto tipo IRC, com uma taxa não inferior a 60% da taxa de IRC).

Esta proposta visa, obviamente, reforçar a transparência, de modo a que a AF Portuguesa tenha melhores condições para averiguar a ocorrência de um esquema de planeamento fiscal abusivo, em especial para efeitos de aplicação dos n.ºs 17 e 18 do referido art.º 14.º do CIRC, que contempla uma cláusula especial anti abuso, aditada por força da transposição da Diretiva (UE) 2015/121 do Conselho, de 27 de janeiro de 2015, que altera a referida Diretiva Mães-Filhas.

Todavia, enquanto os requisitos que a AF estrangeira tem atualmente que certificar são facilmente comprováveis, através da consulta de informação na sua posse e facilmente acessível (domicílio do SP e existência de um imposto semelhante ao IRC, com uma taxa não inferior a 60% da taxa de IRC), os novos factos e elementos de prova são relativos à vida interna do SP, pelo que **a única intervenção que, neste caso, nos parece razoável por parte da AF é a certificação de que aqueles documentos lhes foram exibidos pelo SP, a menos que tais factos e documentos façam parte de algum tipo de registo ou arquivo público obrigatório, nomeadamente semelhante ao existente em Portugal no que respeita aos estatutos das sociedades.**

Acresce que esta nova obrigação legal, que se pretende criar em Portugal, não vincula as AF estrangeiras, cujo interesse pode ser mesmo antagónico com o da AF portuguesa, pelo que a recusa em certificar tais factos poderia bloquear a aplicação deste regime de eliminação da dupla tributação económica, o qual, resultando da transposição de diretivas da União Europeia, é de cumprimento obrigatório pelo Estado Português. Desta forma, **esta nova imposição teria sempre que salvaguardar a possibilidade desta prova ser feita sem a certificação das AF estrangeiras, nos casos em que estas a recusassem, sob pena, nomeadamente, de violação do princípio da proporcionalidade.**

2.1.2. Presunção de planeamento fiscal abusivo

O projeto de lei prevê o aditamento do n.º 19 no seguintes termos:

“Presume-se construção abusiva, para efeitos do n.º 17:

- a) Que os beneficiários efetivos, determinados de acordo com o estabelecido no artigo 14.º-A, sejam residentes em território português;*
- b) Que os beneficiários efetivos, determinados de acordo com o estabelecido no artigo 14.º-A, sejam entidades não residentes na União Europeia e que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.”*

Os n.ºs 17 e 18 do art.º 14.º do CIRC vieram prever uma cláusula especial anti abuso, transpondo mais uma vez uma diretiva da UE. Assim, e para aplicação mais eficaz deste mecanismo, o presente Projeto de Lei pretende que se presuma a existência de planeamento abusivo nos casos em que o beneficiário efetivo, determinado nos termos do art.º 14-A (artigo novo a aditar ao Código através deste Projeto de lei) seja, afinal, residente em território português ou num “*paraíso fiscal*”.

Considerando que as presunções presentes nas leis tributárias são todas ilidíveis (art. 973.º da Lei Geral Tributária), não choca a existência desta presunção porque o sujeito passivo teria sempre a oportunidade de provar o contrário.

Todavia, os critérios de determinação do beneficiário efetivo é que não nos parecem adequados, aspeto de que trataremos mais à frente.

2.1.3. Aditamento do art.º 14-A ao Código do IRC (conceito de beneficiário efetivo)

Relativamente a este aditamento ao CIRC, salientamos os seguintes aspetos:

Este novo artigo pretende definir o conceito de beneficiário efetivo aplicável em convenções internacionais, que prevejam a redução ou isenção de tributação, como é o caso das convenções para evitar a dupla tributação (CDT). Paralelamente, pretende criar um regime de prova que passa pela certificação dos requisitos por parte da AF da sociedade não residente em Portugal e pelo reconhecimento (prévio?) da qualidade de beneficiário efetivo pela AF portuguesa.

Com esta norma, pretende-se combater o recurso ao planeamento fiscal abusivo através do mecanismo comumente designado por *“treaty shopping”* – compra de tratados - que consiste na utilização abusiva de uma CDT, através da interposição de uma estrutura que visa, em exclusivo ou principalmente, a obtenção dos benefícios que a CDT proporciona aos contribuintes das partes contratantes, os quais, de outro modo, não seriam devidos.

Fala-se em compra de tratados porque o contribuinte começa por analisar os tratados existentes com o país de onde terão origem os rendimentos, depois escolhe aquele que proporciona melhores benefícios para lá instalar uma estrutura intermediária, com o propósito de por lá fazer passar os rendimentos, que acabarão por chegar até si com uma poupança fiscal que de outra forma não conseguiria.

Assim, para melhorar o combate ao denominado *“treaty shopping”*, pretende-se densificar o conceito de beneficiário efetivo, evitando que para efeitos da aplicação das CDT se considere a entidade intermediária como beneficiário efetivo dos rendimentos, prevenindo assim a sua utilização abusiva.

Antes de avançarmos com a análise do conceito de beneficiário efetivo proposto, importa referir que por uma questão de salvaguarda da reciprocidade e do princípio *pacta sunt servanda* – os contratos são para cumprir - as partes de uma CDT não devem poder alterar o seu direito interno, de uma forma que desequilibre os compromissos assumidos. Suponhamos que Portugal densifica o conceito de beneficiário de uma forma original, inovadora e, porventura, muito diferente da maioria (como parece ser o caso). **O que poderá acontecer é que a mesma situação de facto será tratada de forma diferente por Portugal e pelos restantes Estados com os quais celebrou CDT, em prejuízo da necessária reciprocidade.**

É evidente que a melhor forma de garantir reciprocidade e boa-fé contratual é que as normas anti abuso sejam colocadas nas CDT, assegurando-se que as partes combatem a evasão fiscal através dos mesmos mecanismos e conceitos, chegando a resultados iguais para situações iguais

Isto não significa que as partes de uma CDT estejam impedidas de usar o seu direito interno para prevenir ou reprimir abusos fiscais, antes pelo contrário, (vg., comentário ao artigo 1 da Convenção Modelo da OCDE, parágrafo 9.2), mas tal solução deve ser utilizada com a cautela necessária para não prejudicar a necessária reciprocidade e o cumprimento das CDT assinadas.

Desta forma, o conceito de beneficiário efetivo para efeitos de CDT não tem sido densificado no direito interno dos vários Estados, assumindo-se que este é um conceito com origem internacional e com um significado internacionalmente aceite (desde logo, com origem e desenvolvimento na Convenção Modelo da OCDE e utilizado em numerosas convenções pelo mundo todo, inclusivamente por Portugal), que tem até sido utilizado por autoridades fiscais e tribunais de vários países para negar a utilização abusiva de CDT (sobre este tema vd. “Beneficial Ownership: Current Trends” de Adolfo Martín Jiménez publicado no World Tax Journal em Fev/2010, que se encontra disponível online).

É neste contexto de respeito pelo direito interno, por um lado, e, por outro, da primazia do direito internacional em detrimento do direito interno em caso de conflito, visando a salvaguarda da reciprocidade e o cumprimento dos compromissos assumidos, que a Convenção Modelo da OCDE tem vindo, não só a utilizar o conceito de beneficiário efetivo, mas também a propor várias opções para cláusulas contratuais aptas a combater o abuso dos tratados (v.g., comentário ao artigo 1 da convenção modelo da OCDE, parágrafo 20).

Face ao exposto, entendemos que as cláusulas anti *treaty shopping* devem, preferencialmente, ser colocadas nas CDT e que o direito interno anti abuso das convenções pode ser utilizado, mas desde que conduza a resultados esperados e consensuais no contexto dos CDT e das práticas internacionais habituais, sendo certo que o conceito de beneficiário efetivo proposto e o procedimento para o determinar nos parecem suscetíveis de criar surpresa e de violar a reciprocidade entre as partes dos tratados.

Relativamente ao conceito proposto propriamente dito, tem o mesmo bastante similitude com o conceito constante na Lei n.º 25/2008, de 05 de Junho - Lei de Combate ao Branqueamento de Capitais e ao Financiamento do Terrorismo -, o que não nos parece adequado, porque a lógica é diferente.

Efetivamente, para efeitos tributários, importa, em última análise, determinar se a sociedade tem atividade real (substância económica) e se existe para obter exclusiva ou principalmente poupanças fiscais. As normas que limitam os benefícios de um regime de eliminação (ou mitigação) de dupla tributação, semelhantes à norma proposta com base no domicílio fiscal do último beneficiário de um fluxo de rendimento, são apenas indiciárias da existência de planeamento abusivo, cedendo perante a evidência de que a sociedade é real, desenvolve atividade económica real (substância sobre a forma) e não existe naquele local para obter poupanças fiscais. É este o método que a convenção modelo propõe.

De facto, no atual quadro de globalização e com a facilidade cada vez maior de deslocação, de comunicação e de trabalho à distância, não faz qualquer sentido que uma organização que, comprovadamente, tem atividade real e não foi criada para obtenção de poupanças fiscais, seja havida como residente no país onde residem as pessoas singulares que, em última instância, a controlam e detêm. Aliás, a LGT assim o impõe, ao estabelecer que as presunções nas leis tributárias são sempre ilidíveis.

A recente alteração da Diretiva Mães-Filhas, operada através da Diretiva 2015/121, do Conselho, de 27 de janeiro de 2015, transposta para o nosso direito interno através do aditamento dos atuais artigos 17

e 18 do art.º 14 do Código do IRC, veio precisamente introduzir uma cláusula especial anti abuso em linha com o referido, ao atender ao objetivo da criação da estrutura e à sua substância económica.

Por outro lado, o conceito de beneficiário efetivo não é novo na nossa legislação, já existe no próprio art.º 14.º do CIRC e com uma configuração bem diferente, o que, caso o conceito proposto fosse aprovado, tornaria a nossa legislação incoerente.

Com efeito no art.º 14.º do IRC, na parte relativa à eliminação da dupla tributação internacional de juros e royalties (n.ºs 12 a 16 do art.º 14.º do Código do IRC, através dos quais se transpôs a Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados membros diferentes (Diretiva Juros e Royalties) já se alude ao conceito de beneficiário efetivo.

Assim, a alínea d) do n.º 13 dispõe que beneficiário efetivo é a sociedade que **aufere “os rendimentos por conta própria e não na qualidade de intermediária, seja como representante, gestor fiduciário ou signatário autorizado de terceiros e no caso de um estabelecimento estável ser considerado o beneficiário efetivo, o crédito, o direito ou a utilização de informações de que resultam os rendimentos estejam efetivamente relacionados com a atividade desenvolvida por seu intermédio e constituam rendimento tributável para efeitos da determinação do lucro que lhe for imputável no Estado membro em que esteja situado”**.

Mais à frente, no n.º 15 pode ler-se o seguinte:

“15 - A isenção prevista no n.º 12 não é aplicável:

*a) Aos juros e royalties obtidos em território português por uma sociedade de outro Estado membro ou por um estabelecimento estável situado noutra Estado membro de uma sociedade de um Estado membro, quando a maioria do capital ou a maioria dos direitos de voto dessa sociedade são detidos, direta ou indiretamente, por um ou vários residentes de países terceiros, **exceto quando seja feita prova de que a cadeia de participações não tem como objetivo principal ou como um dos objetivos principais beneficiar da redução da taxa de retenção na fonte;***

b) Em caso de existência de relações especiais, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 63.º, entre o pagador ou o devedor e o beneficiário efetivo dos juros ou royalties, ou entre ambos e um terceiro, ao excesso sobre o montante dos juros ou royalties que, na ausência de tais relações, teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efetivo.”

Veja-se que o beneficiário efetivo é aquele que aufere os rendimentos por conta própria, não podendo ser aquele que os recebe por conta de outrem.

Acresce que a al. a) do n.º 15 começa por limitar o benefício com base num critério indiciário (cláusula LOB – *limitation of benefits*), como seja o do último beneficiário e similar ao proposto no projeto de lei em análise, mas termina com a possibilidade de se provar que, apesar de existir uma cadeia de participações que leva a um beneficiário último fora da união europeia, a sociedade tem atividade real e não existe para obtenção de poupanças fiscais através da utilização abusiva deste mecanismo de isenção (cláusula PPT – *principle purpose test*), o que acaba por permitir a utilização desta isenção.

Em conclusão, a proposta de conceito de beneficiário efetivo parece-nos tecnicamente incorreta, em especial por não ser complementada com a possibilidade do contribuinte provar que desenvolve atividade real e não existe com o propósito exclusivo ou principal de obtenção de poupanças fiscais, não se encontrando em linha com as práticas internacionais aconselhadas, nomeadamente pela OCDE e pela UE, e com o nosso próprio direito interno (que daí deriva).

2.1.4. Procedimento de reconhecimento do beneficiário efetivo

À semelhança da alteração proposta ao art.º 14.º, em que se prevê, no âmbito da Diretiva Mães-Filhas, que a entidade que auferir os rendimentos seja obrigada a apresentar à sua AF documentos comprovativos da sua qualidade de beneficiário efetivo (v.g., estatutos, acordos entre sócios) para que esta os confirme, o proposto art.º 14.º-A do CIRC, aplicável no âmbito dos CDT, vem também prever que a AF estrangeira certifique os requisitos de que depende o reconhecimento da qualidade de beneficiário efetivo: composição e repartição do capital e do respetivo direito à remuneração, com identificação dos respetivos beneficiários, repartição e o modo do exercício dos direitos de voto, com identificação dos respetivos beneficiários e estatutos e acordos entre beneficiários de direitos sociais relativamente ao respetivo exercício, com identificação dos respetivos beneficiários.

Valem aqui as observações já feitas anteriormente no que toca ao facto de se tratar de informação sobre a vida interna da empresa, que dificilmente poderá ser confirmada pela AF estrangeira, a menos que tal informação conste de registos ou arquivos públicos a que a mesma tenha acesso, aceitando-se, assim, que a mesma apenas certifique que tais documentos lhe foram exibidos.

Por outro lado, o Estado da residência não tem interesse teórico em confirmar realidades que levam à lesão dos interesses financeiros dos seus contribuintes, sobretudo porque ela própria não é tão exigente na determinação do beneficiário efetivo, podendo assim considerar que a reciprocidade está posta em causa e considerar que o Estado Português se encontra a violar a cláusula de não discriminação presente na generalidade dos CDT e que na Convenção Modelo corresponde ao artigo 24.

Assim, a possível recusa das AF dos Estados contratantes em dar cumprimento à lei portuguesa é suscetível de criar obstáculos intransponíveis e desproporcionais, em violação das CDT, da necessária reciprocidade e do princípio *pacta sunt servanda*, a menos que se preveja que, nestes casos, a AT não deixa de apreciar o pedido de reconhecimento de beneficiário efetivo, com base nos elementos fornecidos pelo contribuinte.

Por outro lado, no caso do proposto art.º 14-A do CIRC, o acréscimo de formalidades não se fica pela emissão da certidão, uma vez que a AT deverá reconhecer a qualidade de beneficiário efetivo, aparentemente, antes do pagamento dos rendimentos, o que nos suscita sérias dúvidas se tal mecanismo de controlo prévio é praticável e se são criados custos de contexto desproporcionais face ao objetivo a atingir com a norma.

2.2. Projeto de Lei n.º 205/XIII/1.ª (BE) e Projeto de Lei n.º 262/XIII/1.ª (CDS-PP) – Extinção dos valores mobiliários ao portador. Determina o carácter escritural dos valores mobiliários, assegurando a identificação dos respetivos titulares

No seguimento da Diretiva (EU) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, que previne a utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, ambos os projetos propõem a proibição da emissão de valores mobiliários ao portador, ou seja, ações, obrigações e outros instrumentos que não se encontrem registados em nome do seu titular.

Os títulos existentes terão que ser convertidos em nominativos, sendo que o projeto de lei do grupo parlamentar do PS remete para o Governo a criação de um regime transitório destinado à respetiva conversão, enquanto que o apresentado pelo grupo parlamentar do BE, já prevê normas que regulam a conversão dos títulos ao portador.

O Projeto de Lei apresentado pelo grupo parlamentar do BE prevê ainda a transformação de todos os valores mobiliários em valores mobiliários escriturais, porque atualmente o funcionamento do mercado não justifica a existência física dos títulos.

Dada a especificidade desta matéria, e desconhecendo-se os impactos destas propostas, bem como a forma mais adequada como deverá ocorrer o processo, parece-nos que a proposta de criação de um regime de transição “a posteriori”, apresentada pelo grupo parlamentar do PS, será a mais apropriada, devendo estas matérias ter, obviamente, a participação das entidades de supervisão e regulação dos mercados financeiros.

Destacamos como importante a alteração proposta pelo grupo parlamentar do BE ao artigo 86º do CVM, que permitirá o acesso à informação relativa a registos de valores mobiliários por parte da Autoridade Tributária, que nos parece merecer acolhimento por ser um reforço das medidas de combate à fraude e evasão fiscal.

2.3. Projetos de Lei respeitantes à imposição de limites ao pagamento em numerário (206/XIII-1ª – BE, 261/XIII-1ª-PS e 263/XIII-1ª – CDS/PP)

Atualmente, o artigo 63º-C da LGT já define a obrigatoriedade de todos os SP de IRC e dos SP de IRS com contabilidade organizada disporem de pelo menos uma conta bancária, através da qual devem ser registados todos os pagamentos respeitantes à atividade da empresa.

De assinalar, que tanto quanto julgamos saber não é exigido a um qualquer cidadão, que não exerça uma atividade económica direta, que, em determinadas condições, efetue os respetivos pagamentos, de forma exclusiva, através de meios de pagamento bancários.

Segundo o que atualmente dispõe aquele normativo da LGT são obrigatoriamente efetuados através das contas ali exigidas todos os movimentos respeitantes a relações dos sócios com as empresas (v.g. suprimentos, empréstimos, adiantamentos), bem como os pagamentos respeitantes a faturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a 1.000,00€.

Ficam fora da obrigatoriedade de utilização de meios de pagamento que permitam a identificação do destinatário (v.g. cheques, transferências bancárias, débitos diretos), designadamente:

- ✓ Os pagamentos inerentes a faturas ou documentos equivalentes inerentes de valor inferior a 1.000,00€;
- ✓ Operações relacionadas com a transações de imóveis isentos de IVA, envolvendo empresas e particulares, **quando sejam** tituladas exclusivamente por escritura pública ou documento equivalente;
- ✓ Os pagamentos inerentes a transmissões entre particulares, designadamente, de bens móveis sujeitos a registo (v.g., veículos automóveis, barcos de recreio e aeronaves), bem como os que respeitem a empréstimos e doações.

As propostas apresentadas nos Projetos de Lei suprarreferidos, visam todas o mesmo objetivo – o de restringir de forma crescente os pagamentos em numerário, com o objetivo de prevenir /minimizar os fenómenos de evasão e fraude por norma associados a este tipo de pagamentos, mas fazem-no de formas diferenciadas. Assim, nos Projetos de Lei nºs 206 e 263, respetivamente do BE e do CDS / PP, são propostas alterações à LGT, fórmula esta que consideramos correta, evitando a dispersão da legislação fiscal e beneficiando do regime sancionatório já previsto no RGIT.

No Projeto de Lei nº 261, da autoria do PS, não são consideradas as disposições já constantes da LGT, sendo proposto um regime próprio para regulamentar estas matérias, incluindo a vertente sancionatória, solução que não nos parece ser a mais adequada. Por outro lado este projeto pode conflitar com o atualmente já disposto na LGT, ao introduzir um limite de 3.000,00 para pagamentos em numerário, quanto naquele diploma o limite atual já é de 1.000,00 quando os pagamentos respeitem a faturas ou documentos equivalentes.

Face ao exposto é nossa opinião que haverá vantagem na opção por uma solução intermédia, que **respeitando o que neste domínio dispõe o artº 11º da Diretiva 2015/849, se baseie** no aperfeiçoamento do artº 63º-C da LGT, admitindo-se também o aditamento à LGT de um novo artigo – o 63.º-E, tal como proposto pelo BE, com a seguinte redação:

«Artigo 63.º-E

Limitação a pagamentos em numerário

1 – Sem prejuízo do disposto no número n.º 3 do artigo 63ºC, todos os pagamentos de montante igual ou superior a €10 000, em que pelo menos um dos intervenientes seja sujeito passivo de IRC ou da categoria B de IRS, independentemente de a transação ser realizada através de uma única operação ou de várias operações aparentemente relacionadas entre si, devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respetivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

2 - O disposto no número anterior é aplicável a todas as modalidades de negócio jurídico, gratuito ou oneroso.»

2.4. Projeto de Lei n.º 207/XIII/1.ª (BE) – Alarga a obrigatoriedade de registo dos acionistas dos bancos à identificação dos beneficiários efetivos das entidades que participem no seu capital

O Projeto de Lei do grupo parlamentar do BE pretende alterar o artigo 66º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF), reduzindo o valor da percentagem na

participação social que determina a identificação dos acionistas no registo das instituições de crédito. Assim, desde que as participações sejam iguais ou superiores a 2%, devem os acionistas ser identificados, bem como os beneficiários efetivos dessas participações.

Na sua redação atual, o n.º 5 do artigo 102º do RGICSF já prevê a comunicação ao Banco de Portugal sobre a identidade do beneficiário ou beneficiários efetivos (na aceção do ponto 5 do artigo 2.º da Lei n.º 25/2008, de 5 de junho) da participação qualificada.

Dado que esta proposta já obteve parecer favorável do Banco de Portugal e da CMVM, a única observação que nos suscita é que deve o artigo 102º do RGICSF ser adaptado à nova redação da al. g) do artigo 66º.

2.5. Projeto de Lei n.º 235/XIII/1.ª (BE) – Obriga à publicação anual do valor total e destino das transferências e envio de fundos para países, territórios e regiões com regime de tributação privilegiada

A realidade que se pretende atingir com esta proposta de alteração legislativa teve a sua maior expressão no pico da crise financeira que atingiu Portugal, especialmente nos anos de 2010 e 2011. A partir de 2012, os valores destas transferências assumem uma redução significativa, sendo que as últimas estatísticas publicadas na página eletrónica da AT, relativamente a 2014, apontam para transferências de M€ 373, menos de 10% do que as verificadas em 2011.

Por outro lado, face à entrada em vigor da Diretiva 2014/107/EU, que altera a Diretiva 2011/16/EU, que acolhe para os países da UE as regras do “*Common Reporting Standard*” da OCDE e que foi transposta para o direito interno pelo DL 64/2016 de 11/10, está prevista a troca de informações fiscais para já entre 87 países ou territórios, incluindo boa parte dos designados “*paraísos fiscais*” mais relevantes, dos quais cerca de 53 já em 2017, com referência a 2016 e os restantes em 2018, com referência a 2017 (cfr. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf>), o que, conseqüentemente, implicará:

- Um maior conhecimento da AT sobre os rendimentos obtidos no exterior pelos SP residentes, obrigando à sua tributação interna pela regra da atração do domicílio fiscal;
- A conseqüente menos atratividade fiscal dos chamados “*paraísos fiscais*” incluídos na lista dos países ou territórios obrigados à troca de informação nos termos referido.

Neste contexto e relativamente a esta proposta legislativa, não vemos a necessidade de incluir na LGT o normativo proposto, visto que a AT já publicou este ano as estatísticas das citadas transferências efetuadas até 2014 e por certo irá continuar a publicar as mesmas para o futuro, à semelhança do que acontece com outras estatísticas relevantes.

2.6. Projeto de Lei n.º 255/XIII/1.ª (PCP) – Estabelece medidas de reforço ao combate à criminalidade económica e financeira, proibindo ou limitando relações comerciais ou profissionais ou transações ocasionais com entidades sedeadas em centros “*offshore*” ou centros “*offshore*” não cooperantes

Este Projeto de Lei visa as entidades sujeitas às obrigações de comunicação, nos termos da Lei 25/2008, de 25 de Junho, Lei do combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo (LCBC), tendo como objetivos:

- a) Definir através de Portaria dos Ministros das Finanças, Justiça e Economia, as lista dos centros *offshore* e dos centros *offshore* e não cooperantes, com base em requisitos definidos pelas entidades nacionais que supervisionem as entidades sujeitas;
- b) Impedir as relações comerciais com centros *offshore* não cooperantes;
- c) Obrigar as entidades que à data da publicação daquela Portaria mantenham relações comerciais ou profissionais com entidades sedeadas em *offshores* não cooperantes a um conjunto significativo de obrigações para com as entidades de supervisão previstas no artigo 38º da LCBC, sendo que esta obrigação seria extensível a todas as entidades que mantivessem relações com entidades sedeadas em *offshores*, ainda que cooperantes (cfr. artsº 5º e 7º deste projeto de Lei).

Assim, relativamente a esta proposta, oferece-nos dizer que os *offshores* - países ou territórios de tributação claramente mais favoráveis (pensamos que o legislador esteja a pensar na mesma realidade), já são definidos segundo as regras constantes do artigo 63º-D da LGT, pelo que não vislumbramos a necessidade das normas propostas neste Projeto de Lei que apelam à intervenção de entidades de supervisão e à publicação de uma Portaria conjunta dos Ministérios das Finanças, da Economia e da Justiça.

Por outro lado, o conceito de país ou território não colaborante poderia, em nosso entender, ser definido a partir da lista dos países ou territórios definidos pela Portaria referida no nº 1 do artigo 63º-D da LGT, excluindo os países ou territórios que tenham aderido às normas da OCDE para efeitos de troca de informações em matéria fiscal (CRS), que obviamente deveriam ser considerados colaborantes.

Admitindo que as entidades sedeadas em *offsores* não colaborantes deveriam ser evitadas nas relações comerciais ou profissionais com entidades residentes em Portugal, pensamos que a via mais correta não seria a proibição destas operações, visto que esta medida, para além de poder colocar questões de direito internacional, tenderia a ser contornada por práticas possivelmente ainda mais complexas e evasivas.

A optar-se pela não proibição das referidas operações, uma das medidas alternativas possíveis poderia, em nosso entender, passar pelo não reconhecimento para efeitos fiscais dos gastos associados a aquisições de bens ou serviços a pessoas ou entidades com sede nesses espaços fiscais, (v.g., alterar o disposto na alínea r) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC, no sentido de, neste caso, não reconhecer os respetivos gastos ainda que respeitantes a aquisições efetivas), ou de agravar a tributação autónoma já existente para efeitos de IRS (cfr. nº 6º do artigo 73º do CIRS).

2.7. Projeto de Lei n.º 256/XIII/1.ª (PCP) – Define os termos em que qualquer sociedade é considerada residente para efeitos tributários, assegurando que os seus rendimentos são tributados em Portugal

O presente Projeto de Lei pretende densificar o conceito de direção efetiva, em moldes idênticos aos que já haviam sido propostos pelo mesmo Partido, através do Projeto de Lei nº 130/XII, tendo então a IGF tido oportunidade de se pronunciar (Parecer n.º 2012/119, Proc. 2012/153/M8/120) sobre o mesmo.

Os critérios propostos para determinação da direção efetiva são, assim, os seguintes:

- a) O regime de responsabilidade aplicável aos sócios, gerentes ou administradores é o do direito do Estado Português;
- b) As decisões de direção superior, refletindo de facto o poder de controlo da pessoa coletiva ou de qualquer outra entidade sujeita de IRC e que vinculam a sua gestão global, são tomadas em território português, independentemente da localização da sede dessa pessoa coletiva ou entidade sujeita de IRC.»

Em síntese, quanto ao critério enunciado na alínea a), de atribuição de direção efetiva baseado no direito aplicável à responsabilidade dos administradores, a IGF entendeu que o mesmo não era adequado porque podia gerar dificuldades práticas de difícil resolução, caso fossem aplicáveis vários regimes de responsabilidade aos vários membros dos órgãos de gestão, contrariando *“os princípios do direito tributário internacional e comunitário, pois seriam criadas situações de dupla tributação, cuja eliminação/atenuação seria difícil/impossível.”* Acresce ainda que *“o estabelecimento de um tal elemento de conexão não tem adesão ao conceito utilizado no Modelo Convenção OCDE (MCOCDE) que Portugal tem vindo a adotar nas suas Convenções Bilaterais e em relação ao qual não efetuou qualquer comentário nem realizou qualquer reservas.”*

Assim, reiteramos, novamente, o teor das conclusões da IGF sobre este critério.

Quanto ao critério baseado no local onde são tomadas as decisões de direção superior, *“é compatível com o conceito de direção efetiva constante do MCOCDE – local onde são tomadas, na sua substância, as decisões chave tanto a nível de gestão como a nível comercial, necessárias à condução das atividades da entidade, na sua globalidade – o qual preconiza o princípio da substância sobre a forma e faz apelo a todos os factos e circunstâncias relevantes para chegar à verdade material, o que possibilita a adoção de critérios interpretativos que possam ajudar a esse resultado.”*

Todavia, o que melhor se ajusta aos interesses e realidade de Portugal, é o *“critério da administração corrente e/ou coadjuvado por um critério de base económica (laços económicos mais estreitos), que seria o mais adequado à defesa das nossas pretensões no contexto internacional”,* o que *“implicaria a identificação das características económicas mais relevantes”*.

Mais, como foi referido pela IGF *“a liberdade da adoção de critérios/elementos para o preenchimento do conceito terão sempre como limite, quer o respeito pelos “compromissos” assumidos no plano do direito tributário internacional e do direito comunitário, quer da margem de manobra aceitável pela contraparte em termos de futuras negociações de Convenções Bilaterais, devendo ser também acompanhada da introdução de observações e/ou reservas ao artigo 4.º do MCOCDE em futuras revisões do mesmo.”*

Assim sendo, e considerando que o conceito de direção efetiva é decisivo no âmbito da aplicação dos CDT, nas situações de dúvida sobre a localização do domicílio fiscal (*tie-braker clause*), **reiteramos que o conceito que melhor garante a reciprocidade e boa-fé nas CDT que Portugal já celebrou é o conceito proposto pela OCDE nos comentários ao parágrafo 3 do artigo 4 da Convenção Modelo, - *“local onde são tomadas, na sua substância, as decisões chave tanto a nível de gestão como a nível comercial, necessárias à condução das atividades da entidade, na sua globalidade”*.**

A título de exemplo, veja-se o caso de Espanha que densifica este conceito na sua legislação interna da seguinte forma: *“Entende-se que uma entidade tem a direção efetiva em território espanhol, quando nele radica a direção e controle de todas as suas atividades”* (art.º 8.º, n.º 1 alínea c. primeiro paragrafo da Ley 27/2014, de 27 de noviembre, denominada Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Trata-se de um conceito coerente com o conceito proposto pela OCDE.

Note-se que, na interpretação das CDT, Portugal já se encontra obrigado a seguir o conceito da convenção modelo da OCDE, até porque não efetuou quaisquer reservas ou observações acerca do mesmo, pelo que a sua explicitação no nosso direito interno em nada vem acrescentar, com a desvantagem de tornar rígido um conceito que pode vir a ter evoluções ao nível da OCDE e do direito tributário internacional.

Já quanto aos casos em que não é aplicável qualquer CDT, a existência expressa do conceito de direção efetiva pode ter todo o interesse.

Em suma, o critério proposto na alínea b) supra é coerente com o critério preconizado pela OCDE, mas considerando que Portugal já se encontra obrigado a segui-lo na aplicação das CDT, por ser o critério adotado na convenção modelo da OCDE (por Portugal não ter efetuado quaisquer reservas ou observações e por ser o critério predominante no direito tributário internacional), consideramos para efeitos de aplicação no âmbito de CDT desnecessário que o mesmo seja transposto para o nosso direito interno, com a desvantagem de o tornar rígido face à sua eventual evolução no direito tributário internacional.

Todavia, este conceito pode ter utilidade nos casos em que não é aplicável qualquer CDT.

2.8. Projeto de Lei n.º 257/XIII/1.ª (PCP) – Agrava as taxas de tributação de operações financeiras dirigidas a entidades sujeitas a regime fiscal claramente mais favorável no âmbito do Imposto do Selo

Pretende-se com este Projeto de Lei tributar em Imposto do Selo, à taxa de 35%, as operações financeiras de qualquer tipo, incluindo juros, que envolvam entidades credoras residentes em país ou território com fiscalidade claramente mais favorável.

Até agora estas operações apenas eram sujeitas a tributação nas condições definidas no nº 2 do artigo 4º do CIS, ou seja, quando os atos, documentos ou operações estivessem relacionados com o território nacional, embora nos termos do disposto no artigo 7º do mesmo Código, as operações entre instituições de crédito e entidades financeiras beneficiassem de isenções. As taxas previstas para estas operações constam da verba 17.3 da TGIS.

Na proposta em análise é aditada a alínea f) ao nº 2 do artigo 4º do CIS, definindo de forma inequívoca a sujeição a Imposto do Selo de todas as operações efetuadas entre as entidades previstas na Lei 25/2008 e as entidades sedeadas em países ou territórios de fiscalidade privilegiada.

Por outro lado, na redação proposta para o nº 2 do artigo 7º do CIS, define-se de forma inequívoca que as isenções previstas no nº 1 daquele normativo não se aplicam quando as entidades beneficiárias ou credoras sejam residentes em países ou territórios de fiscalidade privilegiada.

A redação proposta para a verba 17.4 da TGIS alarga a incidência a todas as operações daquele tipo, independentemente de haver ou não intermediação de entidades bancárias ou financeiras, passando as taxas de tributação, que eram de 4%, para 35%.

Relativamente ao proposto, o alargamento da base de incidência parece revelar-se adequado, tributando todas as operações das entidades beneficiárias que estejam domiciliadas em países ou territórios de fiscalidade privilegiada, desde que o pagamento seja efetuado por qualquer entidade residente no território nacional, bem como o fim das isenções quando as operações sejam entre entidades bancárias ou financeiras.

Porém, temos dúvidas em restringir estas regras apenas às situações que envolvem entidades nacionais sujeitas ao cumprimento da Lei 25/2008 e pensamos que deverá ser ponderada a taxa proposta que poderá revelar-se excessiva e poderá prejudicar o financiamento da economia portuguesa.

Finalmente, importará assegurar que não se verificam situações de tributação dos juros em imposto do selo, nos casos em que os mesmos já são sujeitos a retenção na fonte a taxas significativas (cfr. alíneas h) e i) do nº 4 do artigo 87º do CIRC), e cujo agravamento também é proposto no Projeto de Lei 258/XIII.

2.9. Projetos de Lei n.º 258 e 259/XIII/1.ª (PCP) – Agravam as taxas de tributação de rendimentos e transferências para entidades sujeitas a regimes fiscais claramente mais favoráveis no âmbito do IRC e do IRS

Estes Projetos de Lei preveem, respetivamente, o agravamento das taxas de retenção na fonte de IRC, previstas nas alíneas h) e i) do nº 4 do artigo 87º do CIRC e do nº 12º do artigo 71º do CIRS, bem como das taxas de tributação autónoma previstas no nº 12 do artigo 72º e nº 6 do artº 73º do CIRS, daí resultando que:

- ✓ As taxas do IRC seriam agravadas dos 35% atualmente previstos em ambos os casos para os 90% e os 50%, respetivamente, no que respeita às alíneas h) e i) do nº 4º do artigo 87º do CIRC;
- ✓ As taxas do IRS seriam agravadas em todos os casos dos 35% atualmente previstos para 50%.

Ora, em primeiro lugar, em nosso entender, há que garantir que relativamente ao pagamento de juros não se verifica uma dupla tributação, face às alterações propostas ao Código do Imposto do Selo no Projeto de Lei n.º 257/XIII.

Em nosso entender, esta proposta constitui porventura um agravamento demasiado significativo das taxas de tributação, sobretudo quando estejam em causa países ou territórios de fiscalidade privilegiada que adiram ao sistema de troca de informações previsto no sistema CRS da OCDE, o qual, relativamente aos países da União Europeia, consta da Diretiva 2014/107/EU, transposta para o direito interno pelo DL 64/2016, de 11/10.

Assim, parece-nos que, antes de mais, se deverá definir o conceito de paraíso fiscal não cooperante e de *offshore* não cooperante, mas de forma diferente do que é proposto no Projeto de Lei 255/PCP,

anteriormente apreciado, considerando-se, por exemplo, como *offshores* não cooperantes todos os países ou territórios que, integrando a lista prevista no artº 63º-D da LGT, não tenham aderido ao sistema de troca de informações previsto no CRS e na Diretiva suprarreferida, sendo que, “*a contrario*”, os países aderentes a este sistema seriam considerados *offshores* cooperantes”.

Definido aquele conceito, qualquer agravamento das taxas de tributação deve incidir apenas sobre os rendimentos e/ou operações relacionados com entidades com domicílio fiscal nos *offshores* considerados como não cooperantes.

2.10. Projeto de Lei n.º 260/XIII/1.ª (PCP) – Altera as condições em que um país, região ou território pode ser considerado regime fiscal claramente mais favorável

Este Projeto de Lei visa:

- a) Aperfeiçoar as condições em que um país ou território pode ser considerado de regime fiscal claramente mais favorável, apelando para o conceito de tributação efetiva, alterando a redação da alínea a) do nº 2 do artigo 63º-D da LGT;
- b) Definir um normativo na Lei Geral Tributária que evite a utilização de quaisquer benefícios ou créditos fiscais por parte de entidades sedeadas, aditando um nº 5 ao artigo 63º-D da LGT.

Quanto ao proposto, é nossa opinião de que a taxa de tributação efetiva proposta apenas será possível determinar caso a caso, porque dependente das condições individuais de cada SP no país / território de residência (v.g., dedução de prejuízos e benefícios fiscais), não sendo possível exigir a esses países ou territórios as taxas médias efetivas com critérios definidos por Portugal, as quais variam, naturalmente, de ano para ano.

Face ao exposto, compreendemos o objetivo da proposta de alteração da redação da alínea a) do nº 2 do artigo 63º-D da LGT, mas consideramos que a mesma não se afigura exequível e entendemos que as condições atualmente exigidas no conjunto das alíneas que integram o nº 2 daquela norma legal constituem um princípio razoável de avaliação para efeitos de classificação de um país ou território como sendo de fiscalidade claramente mais favorável.

Quanto à introdução do nº 5 do artigo 63º-D da LGT, no sentido de evitar a utilização de benefícios fiscais ou créditos fiscais por parte de entidades com sede em países ou territórios de fiscalidade claramente mais favorável, concordamos plenamente com a mesma, mas entendemos que, a fim de evitar quaisquer dúvidas, deveriam ser revistos em conformidade todos os normativos existentes na legislação fiscal onde a utilização dos referidos benefícios seja admitida ou não excluída de forma explícita (v.g., artigos 31º e 32º C do EBF, cuja isenção beneficia também as entidades sedeadas em paraísos fiscais).

A Equipa:

António Duarte

Lídia Antunes

Andréa Libório

Emanuel Cabecinha

Acácio Costa