

AA e LC  
26/12/19

Bernardo Sousa Reis  
CHEFE DO GABINETE DO  
SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS

**Gab. Sec. Est. Assuntos Fiscais**

**De:** Gabinete Bastonário <gab.bastonario@cg.oa.pt>  
**Enviado:** 23 de dezembro de 2019 17:30  
**Para:** Gab. Sec. Est. Assuntos Fiscais  
**Assunto:** Projecto de diploma que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Directiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (DAC 6)  
**Anexos:** a.pdf

V/REF. N.º 1414 Proc. F. 3-339 de 16/12/2019  
N/REF. EDOC. 23147

Exmo. Senhor  
Dr. Bernardo Sousa Reis  
Chefe do Gabinete do  
Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Na sequência do ofício de V. Exa., em referência e cuja recepção assinalamos, incumbe-me o Senhor Bastonário, Dr. Guilherme Figueiredo de remeter, por este meio, o parecer da Ordem dos Advogados sobre o Projecto de Diploma em assunto.

Com os melhores cumprimentos e votos de Boas Festas,

Ana Cristina Angeja



CONSELHO GERAL  
Gabinete do Bastonário

Largo de São Domingos, 14 - 1.º  
1169-060 LISBOA-PORTUGAL  
Telefone: +351 21 8823556 . Fax: +351 21 8880581  
E-mail: [gab.bastonario@cg.oa.pt](mailto:gab.bastonario@cg.oa.pt)  
Website: [www.oa.pt](http://www.oa.pt)

GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS	
ENT. N.º 6104	EM 26.12.2019
PROCESSO N.º F.3-339	

**AVISO DE CONFIDENCIALIDADE:** O conteúdo deste E-mail é confidencial e destinado ao conhecimento e uso exclusivo do respectivo destinatário. Caso tenha recebido este E-mail indevidamente, queira informar de imediato a nossa operadora através do número 21 8823550 e proceder à destruição do documento, sem o reproduzir (em suporte informático ou impressão).

**CONFIDENTIALITY WARNING:** This document is confidential and intended solely for the use of the individual or entity to whom it is addressed. If you have received this message in error, please contact us at + 351.21 8823550 and destroy this document immediately without retaining a copy.



PARECER DA ORDEM DOS ADVOGADOS

Proposta de Projecto Lei com referência Proc. F.3-339 | SEAF

Projecto de diploma que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Directiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de Maio de 2018 (DAC 6)

I. Análise Genérica

A presente proposta foi-nos remetida no passado dia 16 de Dezembro de 2019, com solicitação de pronúncia até ao dia 23 de Dezembro de 2020.

Trata-se de um segundo Projecto de diploma para a transposição para a ordem jurídica portuguesa a Directiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de Maio de 2018 (DAC 6).

Segundo o considerando 19 da Directiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de Maio de 2018 (DAC 6), a mesmo tem como propósito: *“... melhorar o funcionamento do mercado interno desencorajando a utilização de mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços agressivos, pode não ser suficientemente alcançado pelos Estados-Membros, mas pode, devido ao facto de visar mecanismos desenvolvidos para, potencialmente, tirar proveito das ineficiências do mercado que têm origem na interação entre diferentes disposições nacionais em matéria fiscal, ser mais bem alcançado a nível da União, a União pode adotar medidas em conformidade com o princípio da subsidiariedade estabelecido no artigo 5.º do Tratado da União Europeia. Em conformidade com o princípio da proporcionalidade consagrado no mesmo artigo, a presente diretiva não excede o necessário para alcançar esse objetivo, especialmente tendo em consideração que é limitada a mecanismos transfronteiriços que digam respeito a mais do que um Estado-Membro ou um Estado-Membro e um país terceiro.”*

A Ordem dos Advogados nada têm a opor contra tais propósitos, subscrevendo-os integralmente, quanto mais que os mesmos têm como limite, ou princípio basilar – segundo o próprio Considerando – o Princípio da Proporcionalidade.

É, aliás, devido a esse facto que a própria Directiva reconhece a relevância do sigilo profissional, no n.º 5 do novo artigo 8.º AB, permitindo que os Estados-Membros se abstenham de o violar.



É assim com estranheza que se verifica que o legislador nacional procura ir mais longe do que aquilo que o legislador comunitário impõe e, conseqüentemente, outros Estados-membros.

Assim, sem prejuízo de uma análise mais aprofundada nos próximos pontos, manifesta-se desde início total oposição contra qualquer norma que proponha a violação do sigilo profissional.

## II. Sigilo profissional dos Advogados

### 1. Introdução

No artº 13º do projecto legislativo que cabe analisar, estabelece-se como segue:

*"1. Nas situações cobertas pelo dever legal ou contratual de sigilo, a obrigação de comunicação à AT de todas as informações (...) recai sobre o contribuinte relevante, sem prejuízo da obrigação subsidiária de comunicação do intermediário previsto no nº 4.*

2. (...)

3. (...)

*4. No caso de o intermediário não ter sido informado do cumprimento do dever de comunicação pelo contribuinte relevante nos termos do número anterior, a comunicação das informações relativas a qualquer um dos mecanismos previstos no artº 3º e no artº 7º deve ser cumprida pelo intermediário, no prazo de 10 dias seguidos, devendo a Ordem dos Advogados ser informada dessa comunicação no caso de o intermediário ser advogado ou sociedade de advogados."*

E o nº 1 do artº 14º dispõe o seguinte:

*"1. 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 obrigados, não podendo este ser por eles invocado no âmbito da presente lei."*

A pretensa fundamentação destas normas do projecto assentaria na própria Directiva que se visa transpor. Logo no Considerando 8 da Directiva 2018/822, encontramos a seguinte fundamentação para o regime particular dedicado, por esta fonte de Direito, à matéria do sigilo profissional do Advogado (negrito nosso):

*"Considerando 8*

*A fim de assegurar o bom funcionamento do mercado interno e evitar lacunas no quadro normativo proposto, a obrigação de comunicação deve ser imposta a todos os intervenientes que estão habitualmente envolvidos na conceção, comercialização, organização ou administração da aplicação de uma operação transfronteiriça a comunicar, ou de uma série dessas operações a comunicar, bem*



*como àqueles que prestam assistência ou aconselhamento. Convém não ignorar que, em certos casos, não seria exequível impor a obrigação de comunicação a um intermediário devido a um dever de sigilo legalmente protegido ou no caso de não existir qualquer intermediário, em virtude de, por exemplo, o contribuinte conceber e utilizar um mecanismo. Será, pois, essencial que, nessas circunstâncias, as autoridades fiscais não percam a oportunidade de receber informações sobre mecanismos fiscais potencialmente relacionados com o planeamento fiscal agressivo. Por conseguinte, nesses casos, será necessário transferir a obrigação de comunicação para o contribuinte que beneficia do mecanismo.*

Em face do que, a Directiva insere um novo artº 8º-AB no texto da Directiva 2011/16, e, em particular, insere a regra do respectivo nº 5, como segue (negrito nosso):

*“Artº 8º-AB:*

***5. 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. Nessas circunstâncias, cada Estado-Membro toma 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 nos termos do n.º 6.***

*Os intermediários só podem ter direito a uma dispensa ao abrigo do primeiro parágrafo na medida em que operem dentro dos limites do direito nacional aplicável que regula as suas profissões.”*

Quanto a este particular, os autores do projecto legislativo que cabe apreciar elaboram no respectivo preâmbulo como segue:

*“Com a evasão fiscal a justiça da tributação sai nitidamente prejudicada a disponibilidade dos recursos públicos e o desempenho das políticas públicas que deles dependem e que são objecto de legitimação democrática.*

*O ponto é que, na actualidade, está consensualizada nas sociedades democráticas uma clara repulsa quanto à evasão fiscal, associada que lhe está uma carga seriamente depreciativa, não só em termos morais, mas também em termos jurídico-sociais.*

*Compreende-se, pois, que se estabeleça que a obrigação de revelação das práticas que objectivamente indiciem um potencial risco de evasão fiscal deve prevalecer sobre o dever de sigilo que, legal ou contratualmente, impenda sobre os sujeitos daquela obrigação, como se prevê no nº 1 do artigo 14º da proposta de lei – na senda, aliás, do Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de Fevereiro, e conforma a Directiva (UE) 2018/822 claramente preconiza.”*



Sucedem que não, não se compreende, e rejeita-se vigorosamente este propósito dos autores do projecto legislativo, por violador da Directiva que pretende transpor e, sobretudo, dos preceitos e princípios constitucionais e de ordem pública vigentes em Portugal.

Senão, vejamos:

## **2. Da ilegitimidade e impossibilidade da equiparação entre o sigilo legal e contratual.**

Nada se refere na Directiva a transpor quanto ao sigilo de fonte contratual, pelo que não se compreendem nem a sua presença no projecto legislativo, nem a sua forçada e infundada equiparação ao sigilo profissional.

Aquele, tem raiz contratual e materializa a fidúcia numa perspectiva civil; já o sigilo profissional possui raiz legal e, no caso do sigilo do Advogado, fundação Constitucional. Logo, ainda que a Directiva se referisse, ao sigilo contratual – o que não faz, nada autorizaria que dois institutos tão diversos fossem tratados de forma idêntica.

## **3. A função da norma do nº 5 do artº 8º-AB da Directiva 2011/16**

Como se referiu, nada se refere na Directiva quanto ao sigilo de fonte contratual, em particular no nº 5 do artº 8º-AB. A sua norma destina-se a deixar bem claro que aos Estados é permitido afastar a regime da Directiva quando, de acordo com o seu Direito nacional, o sigilo profissional deva prevalecer sobre o dever de comunicação ora criado.

Não pode ser interpretada como uma mera norma habilitadora optativa, pois tal ofenderia os sistemas legislativos dos Estados membros em que o segredo profissional do Advogado é investido nas nobres funções de pilar do Estado de Direito – como sucede, designadamente, no caso de Portugal, como adiante se esclarecerá.

Nessa medida, não pode o legislador nacional pretender que o dever de comunicação possa prevalecer sobre o sigilo do Advogado, pois a Directiva não o permite, outrossim impõe o respeito por tal sigilo – e expressamente o faz!

## **4. A responsabilidade subsidiária como estratégia para afastar o sigilo do Advogado**

Da economia do projecto de artºs 13º e 14º da proposta de lei resulta a criação, para os titulares do direito-dever de sigilo, de um dever de comunicação subsidiário quando o contribuinte relevante não cumpra a obrigação de comunicação que lhe cabe.

Não encontramos na Directiva nem fonte nem respaldo para tão imaginativa solução.



Com efeito, a Directiva refere expressamente que, nos casos em que se verifica que o intermediário está sujeito a sigilo profissional (sublinhe-se: **profissional!**), o dever de comunicação à autoridade tributária é transferido do intermediário para o contribuinte relevante. Mas só isso refere. Não consta da Directiva qualquer norma que permita re-transferir tal dever de volta para o intermediário sujeito a sigilo profissional, pelo que tal solução apenas pode ser atribuída à fértil imaginação e engenho dos autores do projecto legislativo, numa tentativa de frustrarem os intentos do estabelecido no nº 5 do artº 8º-AB da Directiva.

Com efeito, esta artificiosa solução apenas na aparência respeita o estipulado na mencionada norma, pois ao devolver a responsabilidade ao intermediário sujeito a sigilo profissional afasta, na prática, o sigilo profissional, pois este seria anulado em caso de incumprimento do dever de comunicação por parte do contribuinte relevante, o que não possui qualquer justificação no plano dos princípios, nem encontra estribo na Directiva.

##### 5. A verdadeira questão: a natureza, fundamento, fonte e função do sigilo profissional do Advogado

Quanto à natureza do sigilo profissional do Advogado, louvamo-nos nas palavras de ANTÓNIO ARNAUT:

*“O dever de guardar segredo profissional é uma regra de ouro da Advocacia e um dos mais sagrados princípios deontológicos. Foi sempre considerado a honra e o timbre da profissão, condição sine qua non da sua plena dignidade. O cliente, ou simples consulente, deve ter absoluta confiança na discrição do Advogado para lhe poder revelar toda a verdade, e considera-lo um «sésamo» que nunca se abre. Outras profissões (médicos, jornalistas, sacerdotes e bancários) estão vinculados ao sigilo, mas em nenhuma, como na nossa, é tão forte esse vínculo de confiança. (...).*

*O fundamento ético-jurídico do segredo profissional radica no princípio da confiança e na natureza social da função forense. (...) Mas há ainda outro fundamento, de manifesto interesse público, directamente ligado à função do Advogado como servidor da Justiça.”<sup>1</sup>*

A sua natureza como direito-dever, decorrente do fundamento de ordem pública em que assenta, é sublinhada por JAIME MEDEIROS, nos seguintes termos:

*“O segredo profissional não é um direito mas uma obrigação legal do advogado. A obrigação do segredo profissional não é estabelecida em benefício directo de cada um dos clientes, pois vincula o advogado mesmo contra a vontade e o interesse do seu cliente. A obrigação de segredo profissional é um dever de ordem pública, só cedendo nos casos excepcionalmente previsto na lei.”<sup>2</sup>*

<sup>1</sup> “Iniciação à Advocacia – História – Deontologia – Questões Práticas”, 5ª Edição, Coimbra, 2000, p. 65 e segs.

<sup>2</sup> Parecer do Conselho Geral nº E-14/02, de 12 de Abril de 2002.



De igual sorte, mas na perspectiva oposto de que se trata de um direito indisponível do Advogado, refere VASCONCELOS ABREU:

*“O segredo profissional é não apenas um dever do advogado, como também um seu direito. O advogado não pode revelar informações sobre o seu mandante e o conteúdo do mandato que o mesmo lhe conferir. Mas também lhe assiste o direito de não o fazer. Estamos perante um elemento fulcral para assegurar uma advocacia independente e, por essa via, garantir o Estado de Direito. (...) A posição do próprio Advogado carece de ser juridicamente titulada, sob pena de o dever de segredo não lhe poder ser imposto.”<sup>3</sup>*

E pode ser o caso da Directiva que ora se propõe transpor um caso de excepcionalidade, de forma tal que deixe de merecer a tutela do Direito? Entendemos que, por muito elevado que fosse, do ponto de vista ético ou moral, o dever de pagar impostos, este não pode prevalecer sobre o sigilo profissional, na sua perspectiva de direito-dever do Advogado, atenta a sua **função** na nossa Ordem jurídica. Nas palavras de JOSÉ MÁRIO FERREIRA DE ALMEIDA:

*“(...) se ao Advogado não fosse reconhecido o direito de guardar para si, e só para si, o conhecimento de tudo quanto o cliente, directamente ou por via de terceiros, lhe confiou, ou não fosse obrigado a reservar a informação que obteve no exercício do seu mandato, então não haveria autêntica advocacia. 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. É a garantia de existência de uma advocacia que para ser autêntica, tem de ser livre e independente.”<sup>4</sup>*

Na mesma senda, refere EDUARDO FIGUEIREDO como segue:

*“(...) é na verdade do interesse social que os Advogados, e só destes há agora que tratar, exerçam a sua profissão com insuperável nobreza e dignidade, assegurando a todos os que têm ou possam vir a ter necessidade dos seus serviços, além do mais, a certeza de que não serão divulgados factos que só por imperiosa necessidade foram levados ao conhecimento de terceiros, Quer dizer, o segredo profissional não é instituído nem funciona apenas na protecção e defesa dos interesses meramente individuais, mas com carácter genérico e de bem maior amplitude.”<sup>5</sup>*

Talvez seja SÉRVULO CORREIA quem nos dá a melhor síntese quanto à **natureza, fundamento, fonte e função do sigilo profissional do Advogado**, em parecer ainda não publicado onde, a dado passo, se pode ler:

*“O segredo profissional do advogado não corresponde apenas à tutela de interesses do patrocinado ou cliente. Embora residindo principalmente numa relação de confiança entre ambos, podem referenciar-se, por ordem decrescente de importância, três interesses tutelados pelo segredo*

<sup>3</sup> “O segredo do advogado no direito profissional: alguns aspectos”, in “Os segredos no Direito”, AAFDL, Lisboa, 2019 p. 220.

<sup>4</sup> Parecer do Conselho Distrital de Lisboa nº 2/02, de 06 de Fevereiro de 2002.

<sup>5</sup> Parecer do Conselho Geral de 24 de Março de 1954 (ROA 1954, 14 a 16, p. 324).



profissional: o do cliente, o da boa administração da justiça e o do profissional (Vasconcelos Abreu, op. cit., pág 224 e 225).

No tocante, sobretudo, à segunda destas vertentes finalísticas, o segredo profissional do advogado avulta como um princípio de ordem pública, funcionalmente indispensável ao papel da administração da justiça na promoção do Estado de Direito. Nos termos do artigo 208º da Constituição, «A lei assegura aos advogados as imunidades necessárias ao exercício do mandato e regula o patrocínio forense como elemento essencial da administração da justiça». Este preceito condensa um eco funcional do direito fundamental à consulta jurídica, ao patrocínio judiciário e ao acompanhamento por advogado perante qualquer autoridade, reconhecido pelo artigo 20º, nº 2, da Constituição (Jorge Miranda e Rui Medeiros, “Constituição Portuguesa Anotada”, III, Coimbra, 2007, p. 98-99).

O artº 208º da Constituição reconhece, pois, que a advocacia desempenha uma importante «função social» de intervenção e colaboração na prossecução do interesse público subjacente ao serviço público da justiça (Rogério Ehrhardt Soares, “A Ordem dos Advogados – Uma Corporação Pública”, in RLJ, ano 124º, 1991, p. 230). Quando este preceito determina que a lei assegure aos advogados as imunidades necessárias ao exercício do mandato, fá-lo sem dúvida por força do papel que reconhece ao (sic) patrocínio forense como elemento indispensável à administração da justiça.

Entre estas imunidades necessárias, avulta inquestionavelmente o segredo profissional, assegurado, no respectivo artigo 92º, pela Lei nº 145/2015, de 9 de Setembro, que aprova o Estatuto da Ordem dos Advogados. A lei nº 62/2013, de 26 de Agosto – lei da Organização do Sistema Judiciário – qualifica expressamente, no seu artigo 13º, nºs 1 e 2, alínea a), o direito à protecção do segredo profissional como uma das imunidades necessárias ao exercício da advocacia como elemento indispensável à administração da justiça.

Fica, pois, amplamente evidenciado que o segredo profissional do advogado é reconhecido pelo nosso sistema jurídico, sem prejuízo do seu papel de tutela do interesse do patrocinado, como instrumento de tutela do interesse público da boa administração da justiça. E, como incontornável imunidade necessária ao exercício do mandato, entre as que prevê o artº 208º da Constituição, é um valor constitucionalmente protegido.<sup>6</sup>

E Portugal não está só nesta elevação do segredo profissional do advogado como pilar constitucionalmente consagrado do Estado de Direito. Por exemplo, RAYMOND MARTIN, em 1995, esclarecia que estamos perante “(...) um princípio de ordem pública indispensável à existência de uma sociedade liberal.”<sup>6</sup>

Consensualmente, o Council of Bars and Law Societies of Europe (CCBE) e a Union Internationale des Avocats (UIA), em carta endereçada à OCDE em 25 de Setembro de 2015, a respeito do projecto BEPS e especificamente quanto à sua Acção 12, alertava como segue:

<sup>6</sup> “Deontologie De L’Avocat, Paris, LITEC, 1995, p. 278.





*"When advising and representing clients, lawyers are subject to core professional principles, which are essential for the proper administration of justice, access to justice and the right to a fair trial. The right and duty of the lawyer to keep clients' matters confidential and to respect professional secrecy is one of the core principles of the legal profession."*

## 6. Concluindo

Perante tudo o que vimos de dizer, parece-nos evidente que a solução engendrada pelos autores do projecto legislativo que vimos de analisar no que ao segredo profissional do Advogado diz respeito surge desconforme à Directiva que se propõe transpor, ensaiando uma fórmula de responsabilização subsidiária (?) do advogado que a Directiva não apenas não prevê como não permite.

Mais grave, parece-nos igualmente evidente que tal fórmula atenta gravemente contra princípios de ordem pública, com consagração constitucional. É certo que há excepções ao sigilo profissional do advogado, mas tais excepções são escassas e assaz limitadas, aceitando-se apenas que tal sigilo ceda o passo em situações de gravidade extrema ou em que a ponderação dos princípios constitucionais o admite.

Ora, com todo o respeito que nos merecem os autores do projecto legislativo e do seu preâmbulo, o dever de pagar impostos, contraponto do direito do Estado de os cobrar para o seu financiamento, não constitui um princípio de ordem pública que se sobreponha à Justiça e sua administração. Por muita legitimidade que um programa de Governo possua, as opções políticas ou orçamentais do Governo, ainda que democraticamente sufragadas (o que sempre seria duvidoso no plano da materialidade das coisas) não podem prevalecer perante o segredo profissional do Advogado, o qual, como amplamente deixámos demonstrado, constitui um dos fundamentais pilares do Estado de Direito.

A ameaça ao segredo profissional do Advogado em nome da receita do Estado mais não é do que uma ameaça ao Estado de Direito. Não podemos, pois, deixar de, veemente e vigorosamente, a censurar.

Termos em que é nosso parecer que os arts 13º e 14º do projecto legislativo deviam estabelecer apenas e tão só como segue:

### *Artigo 13º*

*Nas situações cobertas pelo dever legal ou contratual de sigilo, a obrigação de comunicação à AT de todas as informações relativas a qualquer um dos mecanismos previstos no artigo 3º e no artigo 7º recai sobre o contribuinte relevante.*

### *Artigo 14º*

*"1. O cumprimento das obrigações de comunicação a que estão adstritos os intermediários e os contribuintes relevantes prevalece sobre o dever de sigilo a que contratualmente os mesmos estejam obrigados, não podendo este ser por eles invocado no âmbito da presente lei.*



2. (...).

3. (...).

### III. Considerações específicas sobre outros temas

#### Alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º

Em relação à abrangência da definição da presente alínea aos Advogados, remete-se para o ponto anterior, em relação ao Sigilo Profissional.

*Quanto à utilização do vocábulo intermediário:*

Segundo o dicionário online “Infopédia” ([www.infopedia.pt](http://www.infopedia.pt)), do grupo Porto Editora, intermediário é definido da seguinte forma:

*“intermediário*

*in.ter.me.di.á.ri.oĩtarmã'djarju*

*adjetivo*

*1. que está entre dois pontos ou termos*

*2. que está numa posição mediana*

*3. que assegura uma ligação ou comunicação*

*nome masculino*

*1. pessoa que faz a ligação entre outras pessoas ou grupos; mediano*

*2. ECONOMIA pessoa ou empresa que se interpõe, no circuito comercial, entre o produtor e o comprador*

*De intermediário*

**SINÓNIMOS**

*intermediário, interposto, mediador, mediano, mediatário, médio”<sup>7</sup>*

Efectivamente, contrariamente a outros vocábulos, a palavra intermediário tem um único sentido na língua portuguesa. Esse sentido só marginalmente é abrangido pelo conceito descrito na referida alínea. Assim, entendemos que a utilização do vocábulo em questão na língua portuguesa, ainda que objecto de definição autónoma no diploma, é incorrecta.

---

<sup>7</sup> intermediário In Dicionário infopédia da Língua Portuguesa [em linha]. Porto: Porto Editora, 2003-2019. [consult. 2019-12-22 22:39:17]. Disponível na Internet: <https://www.infopedia.pt/dicionários/lingua-portuguesa/intermediário>



Por outro lado, entendemos que a utilização da palavra *intermediário* – a par de outros sinais como a exigência da identificação do próprio *intermediário*, incluindo a sua data e local de nascimento (*cf.* alínea a), n.º 1, artigo 15.º), mais próprios da identificação em processo penal (*cf.* n.º 3 do artigo 141.º do Código de Processo Penal) – parece indiciar a intervenção num acto ilegal/ilícito, algo que o próprio diploma afirma não ter como objecto.

Por tudo, entendemos que o vocábulo deverá ser substituído por outro que não tenha tal conotação – assim como deverá ser dispensada a identificação do mesmo *intermediário*, nos termos acima referidos.

*Quanto ao conceito subjacente:*

A proposta propõe a seguinte definição de intermediário “... qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize, ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo a comunicar, não integrando estas actuações a mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes e, bem assim, o aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante, incluindo o exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respectivos tramites.

Em primeiro lugar, e sem prejuízo de se reiterar a questão de principio sobre a exclusão do conceito dos Advogados pelo facto de se encontrarem sujeitos a sigilo, estranha-se a discriminação positiva do tipo de procedimentos e processos que permitem a exclusão do conceito, registando-se que o patrocínio noutros tipos de procedimento ou processo não ficam abrangidos por tal exclusão. Menciona-se, a título de exemplo, processo civil, comercial ou laboral não ficam abrangidos por tal exclusão. Devido a esse facto, sugere-se uma simplificação da exclusão, para abrange qualquer procedimento administrativo (incluindo, naturalmente o fiscal) ou processo.

Sem prejuízo de tal simplificação, o conceito continuará excessivamente abrangente, motivo pelo qual deverá ser diminuído para evitar duvidas de aplicação.

Sugere-se que sejam excluídas do conceito as seguintes situações:

- Consultoria tributária parcial em relação a outros aspectos além dos elementos que são os que geram o benefício tributário do mecanismo.
- Consultoria em áreas distintas da tributária (por exemplo, laboral, direito da família e sucessões, direito farmacêutico, entre muitos outros), na medida em que esse tipo de consultor não precise de conhecer os elementos tributários do mecanismo que gera um benefício fiscal.



#### **n.º 1 dos artigos 10.º e 12.º - Momento da comunicação**

Nos termos do n.º 1 do artigo 10.º, fixa-se como momento da comunicação “...no prazo de 30 dias seguidos, a contar, consoante o que ocorrer, primeiro, do dia seguinte àquele em que o mecanismo a comunicar seja disponibilizado para ser aplicado ou do dia seguinte àquele em que o mecanismo a comunicar esteja pronto para ser aplicado ou do momento em que tenha sido realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo a comunicar, sem prejuízo do disposto no artigo 13.º.”

Nos termos do n.º 1 do artigo 12.º, fixa-se como momento da comunicação “...no prazo de 30 dias seguidos, a contar, consoante o que ocorrer primeiro, do dia seguinte àquele em que o mecanismo a comunicar seja disponibilizado para aplicação, do dia seguinte àquele em que o mecanismo a comunicar esteja pronto para aplicação ou do dia seguinte àquele em que seja realizado o primeiro passo da aplicação do mecanismo a comunicar, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte.”

O momento da comunicação, tal como é referido nestes dois artigos – com redacção semelhante mas não idêntica – abrange demasiadas situações, algumas das quais poderão não ser definitivas.

Esta situação poderá suscitar diversas dúvidas de interpretação.

Assim, sugere-se a simplificação da norma, remetendo para a definitividade do “mecanismo”, ou utilizando uma enumeração exemplificativa que permita ao intérprete compreender a intenção do legislador.

#### **Artigo 19.º - Regime Transitório**

Com as regras especiais dos números seguintes, o n.º 1 do artigo 19.º fixa a seguinte obrigação de comunicação e relação a “mecanismos” que já se tenham verificado: “Os intermediários e os contribuintes relevantes, consoante o caso e conforme previsto nos artigos 10.º, 12.º e 15.º, comunicam à AT, até 31 de agosto de 2020, para as finalidades previstas nos artigos 16.º e 17.º, qualquer mecanismo transfronteiriço a comunicar cujo primeiro passo da sua aplicação tenha ocorrido ou venha a ocorrer no período entre 25 de junho de 2018 e 30 de junho de 2020.”

Saudando-se que o regime transitório só se aplique em relação a operações transfronteiriças já ocorridas, e não nacionais, alerta-se para o risco de o mesmo poder ser contrário ao Princípio da Confiança.



Nesse sentido, sugere-se que o regime transitório seja eliminado ou, eventualmente, objecto de uma comunicação especialmente simplificada.

#### **Alínea h), n.º 1 do artigo 2.º - Aplicação do regime a operações domésticas**

A Directiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de Maio de 2018 (DAC 6), tem por objecto a comunicação de operações transfronteiriças.

Essa característica permite retirar do escopo da obrigação da comunicação operações de pouca ou nenhuma materialidade (por exemplo, a comunicação de um trabalhador demasiado zeloso que conclua pela obrigação de comunicação pelo facto da entidade patronal ter passado assegurar as refeições dos colaboradores com recurso a vale refeição).

Ora, a inclusão no escopo da proposta de operações puramente nacionais alarga excessivamente o leque de obrigações a comunicar, sem que se consiga compreender o benefício para a contraparte. Pelo contrário, acredita-se que tal obrigação – caso não tenha um liminar mínimo – poderá contribuir para dificultar a análise das operações materialmente relevantes.

Também devido a esse facto, somos da opinião que a proposta se deveria limitar a transpor a directiva quando a este ponto, ou seja, reporta-se, apenas, nas operações transfronteiriças, mantendo-se, quanto ao mais, o Decreto-Lei n.º 29/2008 em vigor.

Sem prejuízo, subsidiariamente, sempre se dirá a vigorar o presente regime também para as operações exclusivamente nacionais, sempre se deveria limitar a aplicação deste reporte às operações mais expressivas ou aos contribuintes cuja dimensão já implica obrigações de reporte adicionais. Sem prejuízo de ser fixado outro critério, a título de exemplo, remete-se para o conceito de grande contribuinte, cujos critérios de identificação se encontram fixados na Portaria n.º 130/2016, de 10 de Maio, ou para os contribuintes obrigados e não dispensados da detenção de um processo de preços de transferência – cfr. Portaria n.º Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.

#### **N.º 6 do artigo 5.º - Trabalhos publicados pela OCDE**

Através deste número, relativamente à qualificação de uma situação no âmbito das características-chave, o projecto de diploma remete para os trabalhos publicados da OCE sobre a comunicação obrigatória.

Estranha-se que esta técnica legística, na medida em que tal redacção permitirá elevar os meros trabalhos preparatórios a um estatuto normativo, estatuto diferente daquele a que seriam destinados.

Assim, como alternativa, e reconhecendo a valia destes trabalhos, sugere-se que (i) seja feita menção aos mesmos no preâmbulo do diploma e (ii) este número seja retirado do articulado.



ORDEM DOS ADVOGADOS

CONSELHO GERAL

Lisboa, 23 de Dezembro de 2019

O Bastonário

Guilherme Figueiredo

