Gab. Sec. Est. Assuntos Fiscais

De: OSAE - Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução <geral@osae.pt>
Enviado: 30 de dezembro de 2019 11:08
Para: Gab. Sec. Est. Assuntos Fiscais
Assunto: Projeto de diploma que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (DAC 6)
Anexos: parecer seaf DAC6.pdf; 9579.pdf

N/ Ref.ª: 18071/2019

Exmo. Senhor Chefe de Gabinete de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais
Dr. Bernardo Sousa Reis,

Encarrega-me o senhor bastonário da Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução (OSAE), solicitador José Carlos Resende, de remeter a V. Exa. o documento em anexo, com o parecer da OSAE sobre o projeto de diploma que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva (EU) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018.

Com os melhores cumprimentos,

ORDEM DOS **SOLICITADORES** E DOS **AGENTES DE EXECUÇÃO**

Carla Oliveira
Divisão de Gestão e Apoio aos Associados
Departamento de Administração Geral

Rua Artilharia 1, n.º 63
1250 - 038 Lisboa
Telef.: 213 894 200 | Fax: 213 534 870
E-mail: geral@osae.pt
www.osae.pt
Localização

AVISO: Enquanto colaborador da OSAE, esta mensagem é confidencial e protegida por sigilo profissional. Pode consultar aviso completo aqui.

Antes de imprimir este e-mail pense bem se necessita mesmo de o fazer.

GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS
ENT Nº 6663 EM 30/12/2019
PROCESSO Nº F.S - 339

ORDEM DOS **SOLICITADORES** E DOS **AGENTES DE EXECUÇÃO**

Parecer

Assunto: Projeto de diploma que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (DAC 6)

I. A Questão

Foi submetido a parecer da Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução (OSAE), pelo Gabinete de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), o projeto de proposta de lei identificado em título, o qual tem como objeto a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, procedendo à transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (DAC 6) e revogando o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

É desígnio deste projeto de proposta de lei, conforme se lê na nota preambular, criar um regime *integralmente novo, revitalizado e reforçado*, de comunicação obrigatória à AT de mecanismos que contenham determinadas características-chaves, passíveis de traduzir, *objetivamente e por si mesmas*, a indiciação de um potencial risco de evasão fiscal.

De notar que não se pretende que as referidas características-chave traduzam uma efetiva situação de evasão fiscal e, menos ainda, uma antecipação de qual deva ser a reação da autoridade tributária perante as situações reveladas pelos mecanismos a comunicar. Bastará a mera *indiciação de um potencial risco de evasão*, traduzida pela configuração objetiva da característica-chave, para se concretizar a obrigação de comunicação de qualquer um dos mecanismos que o comportem.

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

Acresce que apenas estão sujeitos à obrigação de comunicação ao abrigo da Diretiva em referência os mecanismos de planeamento fiscal que envolvam mais de um Estado-Membro ou um Estado-Membro e um Estado-Terceiro e que preencham os requisitos previstos no artigo 3.º, ponto 18, com a redação dada pelo artigo 1.º deste diploma da UE.

É, pois, sobre o projeto de proposta de lei que procede à transposição desta Diretiva que cumpre emitir parecer, procedendo a uma análise necessariamente perfunctória face ao curtíssimo prazo disponibilizado para o efeito.

II. Enquadramento

Não cumpre, neste contexto, nem se afiguraria possível, atento o estreito prazo para esta pronúncia, atentar no regime da troca automática de informações constante da Diretiva 2011/16/EU, alterada muito recentemente pela diretiva identificada em título e que o projeto de proposta de lei em apreciação visa transpor.

Todavia, sempre se observa que a Diretiva (UE) 2018/822 foi aprovada em resultado da proposta da Comissão Europeia de 26 de junho de 2016, com o propósito de impor a comunicação obrigatória, pelos intermediários financeiros, de mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivo, dirigido, particularmente, à redução da carga fiscal e à dissimulação de dinheiro em paraísos fiscais.

Conforme refere a Proposta da Comissão Europeia, embora algumas operações e estruturas empresariais complexas possam ter finalidades perfeitamente legítimas, é também evidente que algumas estruturas *offshore* são ilegítimas e ilegais em determinados casos, por exemplo, quando pretendem ocultar a identidade dos beneficiários efetivos e o seu património, com o propósito de obtenção de uma tributação reduzida ou nula e/ou o branqueamento do produto de atividades criminosas[1].

Esta proposta surge ainda na sequência da Comunicação da Comissão Europeia, de julho de 2016, sobre novas medidas destinadas a reforçar a transparência e a luta contra a evasão e a elisão fiscais.

É neste enquadramento que, em 25 de maio de 2018, foi aprovada a DAC6, a sexta alteração à Diretiva 2011/16/UE, no sentido de integrar os mecanismos transfronteiriços de planeamento fiscal potencialmente agressivo nos tipos de informação a trocar entre Estados-Membros.

Como assinala Daniela Pessoa Tavares, uma das grandes potencialidades da comunicação automática destes mecanismos é o seu efeito dissuasor, pois se as autoridades fiscais receberem

[1] Sobre a troca automática de informações na Diretiva 2011/16/UE e as respetivas alterações v. Daniela Pessoa Tavares, «Troca Automática de Informações no Direito Europeu", *in* CEJ, *Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJCE (2019)*, em particular pp. 93 e ss, disponível para consulta em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_DFInternacional2019.pdf.

as informações pertinentes numa fase anterior à sua efetiva utilização, os seus efeitos negativos não se repercutem[2].

Ora, considerando que os mecanismos de planeamento fiscal agressivo são evolutivos, assumindo figurinos paulatinamente mais complexos, foi opção da DAC6 - à semelhança da proposta de lei que a vem transpor - não proceder à definição de mecanismo de planeamento fiscal potencialmente agressivo, recorrendo, antes, à identificação de uma listagem de características-chave, que refletem os aspetos e elementos de operações com indícios de evasão fiscal ou de práticas fiscais abusivas.

Das características-chave cumpre destacar a que determina que poderá qualificar-se como mecanismo de planeamento fiscal agressivo sujeito a comunicação no âmbito da DAC6 uma atuação que possa ter o efeito de contornar a obrigação de apresentação de informações estabelecida em atos jurídicos que dão execução à legislação da UE ou em qualquer acordo equivalente sobre a troca automática de informações relativas a contas financeiras, incluindo acordos com países terceiros, ou que tire proveito da ausência de legislação ou de acordos na matéria. Esses mecanismos incluem, por exemplo:

(a) O recurso a uma conta, produto ou investimento que não seja, ou pretenda não ser, uma conta financeira, mas que tenha características substancialmente semelhantes às de uma conta financeira;

(b) A transferência de contas financeiras ou ativos financeiros para jurisdições que não estejam sujeitas à troca automática de informações relativas a contas financeiras com o Estado de residência do contribuinte relevante, bem como a utilização dessas jurisdições;

(c) A reclassificação de rendimentos e de capital em produtos ou pagamentos que não sejam objeto da troca automática de informações relativas a contas financeiras;

(d) A transferência ou conversão de uma instituição financeira ou de uma conta financeira, ou dos ativos aí contidos, para instituição financeira ou conta financeira, ou ativos, não sujeitos à obrigação de comunicação de informações ao abrigo da DAC2 e a reclassificação de rendimentos e de capital em produtos ou pagamentos que não sejam objeto da troca automática de informações relativas a contas financeiras. Também constitui característica chave, por exemplo;

(e) O recurso a entidades jurídicas, mecanismos ou estruturas que eliminem ou pretendam eliminar a comunicação da identidade de um ou mais titulares de contas ou pessoas que exercem o controlo, de acordo com a troca automática de informações relativas a contas financeiras;

[2] *Idem, ibidem*, pp. 107 e 108.

(f) A utilização de mecanismos que defraudem os procedimentos de diligência devida utilizados por instituições financeiras, ou que explorem lacunas nos mesmos, para cumprirem as suas obrigações de apresentação de informações relativas a contas financeiras, incluindo a utilização de jurisdições com regimes inadequados ou insuficientes para garantir a aplicação da legislação contra o branqueamento de capitais, ou de jurisdições com exigências de transparência insuficientes relativamente a pessoas coletivas ou outras estruturas legais[3].

Para atingir o objetivo de comunicação destes mecanismos a nível europeu, a DAC6 obriga os Estados-Membros a adotarem medidas que imponham aos intermediários a obrigação de comunicarem os mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivo às respetivas autoridades fiscais, para que estas possam enviar às congéneres de outros Estados-Membros.

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

De notar, com particular relevância para a economia deste parecer, que **a obrigação de comunicação pode não ser aplicável a um intermediário devido ao segredo profissional.**

Com efeito, o n.º 5 do artigo 8.º-AB prevê expressamente que cada Estado Membro pode tomar as medidas necessárias a dispensar os intermediários - definidos no contexto da diretiva como qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar - da apresentação de informações sobre tal mecanismo se a obrigação de apresentação de informações violar um dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do direito nacional desse Estado-Membro.

Por consequência, **sem desconsiderar a relevância que a DAC6 e, concomitantemente, a proposta de lei que a vem transpor assumem em matéria de transparência fiscal**, será no sentido de aferir a compatibilidade deste regime nacional de transposição com a garantia oferecida pelo sigilo profissional que faremos evoluir o presente parecer.

Antes, porém, efetuaremos uma brevíssima apreciação do projeto normativo em apreciação.

[3] Cfr. Diretiva 2018/822, Anexo IV, Características-Chave, Parte II, D, Características-Chave específicas relativas à troca de informações e aos beneficiários efetivos.

III. Breve apreciação

A apreciação sumária da proposta de lei em análise revela muitos aspetos inovadores face ao texto da diretiva que visa transpor.

O primeiro, e muito significativo, encontra-se na aplicação das suas regras sobre identificação e comunicação de mecanismos transfronteiriços também a mecanismos internos, independentemente do sujeito passivo apresentar maior ou menor dimensão, com a consequente revogação do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro (cfr. artigo 1.º, al. a)), o que determina que o legislador português optou por incluir as operações de índole nacional no âmbito da obrigação de comunicação de mecanismos.

Ora, este alargamento do âmbito de aplicação vem agudizar as dúvidas interpretativas que necessariamente decorrerão de um regime que é tecnicamente complexo e que pode, no plano interno, não estar ajustado com a realidade nacional, para além de convocar intensa discussão teleológica e de compatibilização com princípios estruturantes, como a confidencialidade e os direitos de participação do contribuinte, tópicos que não cumpre desenvolver.

Regista-se, tão só, que a confidencialidade não pode deixar de configurar uma condição necessária à troca automática de informações fiscais e a principal garantia dos contribuintes. Logo, a problemática da divulgação das informações fiscais e a inelutável tensão face aos direitos dos cidadãos, designadamente o direito à privacidade, coloca-se, neste contexto, com particular acuidade, impondo uma ponderação acrescida do legislador nacional.

Com efeito, as situações que envolvem o intercâmbio transfronteiriço de dados pessoais implicam um aumento exponencial na escala do tratamento de dados por parte das diferentes jurisdições envolvidas, o que acarreta, necessariamente, mais riscos para os direitos e os interesses das pessoas singulares envolvidas, na medida em que - sistematicamente - as mesmas informações são tratadas em mais do que uma jurisdição. Além disso, gera insegurança jurídica para as pessoas a quem essas informações dizem respeito por estarem envolvidos intervenientes de todo o mundo e por serem aplicáveis as legislações domésticas dessas jurisdições[4].

Por consequência, merece ser reponderado o amplo acesso a informações dos contribuintes que se pretende consagrar na proposta de lei em apreço - a qual não se restringe, como referido, ao espaço transfronteiriço mas que também o integra - a fim de [também] acautelar as garantias de confidencialidade e de privacidade, respeitando o princípio da proporcionalidade.

[4] Ainda neste sentido, Daniela Pessoa Tavares, «Troca Automática de Informações no Direito Europeu", *in* CEJ, *Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJCE (2019)*, cit., pp. 112 e ss.

Quanto ao direito de participação do contribuinte, importa deixar expresso, em brevíssima anotação, que a proposta de lei não atribui a necessária atenção ao direito de notificação do contribuinte, passível de prevenir erros (decorrentes, por exemplo, de confusão de identidade) e de facilitar a assistência, permitindo que os contribuintes notificados cooperem voluntariamente com a administração fiscal quer do Estado requerente quer com a AT, no caso de estarmos perante mecanismos internos.

Prevê-se, tão só, no n.º 2 do artigo 15.º a possibilidade de notificar o sujeito da obrigação de comunicação (que pode não ser o contribuinte) para que este esclareça, aperfeiçoe ou complete a informação, o que, a este propósito, parece insuficiente para proteger, de forma eficaz, os direitos e as garantias dos contribuintes, que [também] importa salvaguardar.

A questão coloca-se com particular acuidade atento o facto de a proteção dos direitos de participação dos contribuintes num processo de troca de informações não ter concretização efetiva em nenhum instrumento da UE, a que acresce a circunstância de, na interpretação do TJUE sobre a amplitude dos direitos de participação, se remeter para as legislações nacionais dos Estados-Membros esse nível de proteção[5].

A frágil consideração dos direitos de participação deve, pois, ser reponderada, a fim de acolher o princípio - também firmado pela jurisprudência do TJUE[6] - de que os destinatários de decisões que afetam de modo sensível os seus interesses devem ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a administração tenciona tomar uma decisão.

É certo que não se desconhece que os direitos de participação têm vindo a ser reduzidos por parte das legislações nacionais, em especial dos Estados-Membros da União Europeia, na sequência dos primeiros *peer review* realizados pelo Fórum Global, nem se desconsidera que sendo a troca de informações relativa a mecanismos transfronteiriços automática (conforme estatui o artigo 16.º, n.º 1), o cabal exercício dos direitos de participação pode ser um obstáculo à eficácia pretendida[7].

Não obstante, tal eficácia não pode sobrepor-se, de forma absoluta, e, assim, desproporcionada, aos direitos e às garantias dos contribuintes nas relações de assistência mútua entre autoridades fiscais, nem deve, por maioria de razão, ser desconsiderada na comunicação relativa a mecanismos internos.

---

[5] TJUE, C-276/12, Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, de 22 de outubro de 2013; parágrafos 46, 49 e 50.

[6] Cfr. TJUE, C-349/07, Sopropé – Organizações de Calçado Lda contra a Fazenda, 18 de dezembro de 2008.

[7] Para mais desenvolvimentos, Daniela Pessoa Tavares, no estudo que vimos citando.

O projeto de proposta de lei apresenta, ademais, uma complexidade técnica muito expressiva, pelo que se antecipam dúvidas quanto a aspectos essenciais do regime que vem consagrar.

Desde logo a densidade técnico-jurídica que enforma a identificação da listagem de características-chave - previsão nuclear do projeto (artigo 5.º), que tal como a diretiva optou por não definir mecanismo de planeamento fiscal potencialmente agressivo - vai por certo suscitar intensa discussão, potenciando um aumento da conflitualidade.

Por outro lado, estranha-se, em termos de legística formal ou técnica de redação de atos legislativos, a remissão operada pela subalínea ii), da alínea a), do n.º 3 do artigo 5.º, para a lista de jurisdições de países terceiros que tenham sido avaliadas como não cooperantes no âmbito da OCDE, atribuindo, aparentemente, um significado normativo e dispositivo a essas avaliações.

Também o conceito de mecanismo carece de ser precisado, sob pena de se alargar exponencialmente o seu âmbito, tal como importa simplificar a norma que prevê o momento de comunicação e incrementar, à semelhança do que é feito em outras jurisdições, a relevância do teste do benefício principal para haver lugar ao dever de comunicação por parte do intermediário.

Assinala-se, ademais, que atento o papel central que os intermediários desempenham no regime em elaboração, por certo se verão confrontados com inúmeras questões quanto à identificação das características-chave que refletem os aspetos e elementos de operações com indícios de evasão fiscal ou de práticas fiscais abusivas.

Dúvidas que se estenderão à própria inclusão como intermediário de certos profissionais que têm acesso a "mecanismos" eventualmente a comunicar, no sentido que o artigo 2.º, n.º 1, alínea f), lhes atribui, ainda que, pela própria índole da função, não concebam, comercializem, organizem, disponibilizem ou administrem a respetiva aplicação, como é o caso dos agentes de execução. Acresce que uma interpretação lata do conceito de intermediário, no sentido de os incluir, poderá levar esses profissionais, por um mero juízo de cautela, a comunicar todas as operações de que tenham conhecimento, no exercício das suas competências, o que conduzirá a um aumento exponencial dos custos de contexto e da carga burocrática, desvirtuando os propósitos visados com o projeto de *melhorar o funcionamento do mercado interno, desencorajando o recurso a mecanismos de planeamento fiscal agressivo* e, sobretudo, dificultando a análise, pela AT, das operações materialmente relevantes. Crê-se, portanto, que o projeto ganharia em clareza, se, *v.g.* ao nível da nota expositiva inicial - relevante elemento auxiliar da interpretação - se, por um lado, exemplificasse tipos de intermediários a incluir no âmbito subjetivo de aplicação e, por outro, referisse a exclusão de outros profissionais sobre os

quais este dever não impende, por força da natureza das suas funções, como é, manifestamente, o caso dos agentes de execução.

Questiona-se, de resto, ainda à luz dos princípios da proporcionalidade e da certeza e segurança jurídica, o regime transitório, particularmente consagrado no artigo 19.º, que faz impender sobre os intermediários e os contribuintes considerados relevantes a obrigação de comunicação à AT dos mecanismos aí previstos cujo primeiro passado de aplicação tenha ocorrido em 25 de junho de 2018, data que em muito antecede quer a entrada em vigor do diploma, quer a respetiva data de produção de efeitos, fixadas no artigo 26.º

IV. A proposta de lei e a [desconsideração] do segredo profissional

Sem prejuízo das notas antecedentes, à OSAE importa, neste contexto, sobretudo assinalar que a opção assumida no projeto de submeter certos *intermediários*, como advogados e solicitadores, à obrigação geral de reporte quer de mecanismos transfronteiriços quer de operações de natureza interna redunda numa clara desconsideração do dever de sigilo profissional, pedra angular da relação entre o cliente e o respetivo mandatário, ao transferir, subsidiaria e solidariamente, para este último a obrigação de comunicação.

E não se argumente que a possibilidade de isentar tais profissionais - que estatutariamente estão sujeitos ao dever de sigilo - desta obrigação geral de comunicação provocará distorções no mercado e redundará em inoperância do regime que se visa criar, contrariando os propósitos apontados pela diretiva, porquanto, conforme antes se assinalou, é precisamente o legislador comunitário quem expressamente prevê que **o dever de reporte pode não ser aplicável a um intermediário devido ao segredo profissional.**

Por outro lado, parece dificilmente justificável que numa matéria fiscal, de natureza essencialmente preventiva, se vá além do que se previu, em alteração legislativa também recente, em sede de prevenção e combate ao terrorismo e ao branqueamento de capitais, não se vislumbrando, pois, qual o fundamento para a disciplina normativa ser, a este propósito, mais exigente, quando nos situamos perante uma situação de potencial risco de evasão fiscal.

Note-se, aliás, que - conforme reconhece o legislador na nota expositiva inicial - Portugal é um dos poucos países que contêm regras de comunicação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal, a par dos Estados Unidos da América, Canadá, África do Sul, Reino Unido, Irlanda, Israel e Coreia do Sul, o que concitou reconhecimento internacional, particularmente pela OCDE e pela União Europeia.

Referimo-nos precisamente ao Decreto-Lei n.º 29/2008, que agora se revoga, o qual, procurando harmonizar os vários direitos em presença, operava uma [ponderada] delimitação negativa referente à actividade profissional de modo a tutelar as situações em que esta está sujeita a sigilo profissional.

Com efeito, o artigo 6º deste diploma, ao definir as situações que não devem ser consideradas como passíveis de gerar obrigações de comunicação e informação, prevê, no n.º 1, que não envolve actuação como promotor, não se aplicando as obrigações previstas no mesmo 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.

Ora, o projeto em apreço, em nítida e pretendida desconsideração do dever legal de sigilo - que, incompreensível e infundadamente, equipara ao sigilo contratual, o qual nem sequer é referido na diretiva que se visa transpor -, vem prever, no artigo 10.º, com particular referência para o n.º 2, que o intermediário deve comunicar à AT <u>todas</u> as informações que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo, respondendo nos termos do artigo 13.º pelo cumprimento dessa obrigação de comunicação em caso de sigilo.

Logo, por força desta disciplina, caso o contribuinte, notificado para o efeito, não cumpra essa obrigação de comunicação, impenderá sobre o intermediário - incluindo, portanto, o advogado e o solicitador - o cumprimento desse dever, informando em conformidade a Ordem dos Advogados, caso seja advogado ou sociedade de advogados (n.ºs 2 a 4 da referida disposição e, ainda, o n.º 2 do artigo 19.º), sob pena de incorrer em procedimento contraordenacional, nos termos dos artigos 21.º a 23.º.

Sucede que destruir o segredo profissional - como se preconiza neste regime, ao arrepio do que a própria diretiva a transpor pressupõe ou exige - significará, como assinala Alfredo Castanheira Neves, a destruição simultânea e inelutável do seu próprio fundamento ético-jurídico, qual seja o princípio da confiança e a natureza social da função forense cometida a tais profissionais do

foro já que a confiança e o sigilo não representam senão siameses cuja separação implica a não sobrevivência de qualquer deles[8].

Como cominação da boa fé, princípio estruturante de direito e regra ética de conduta, o sigilo profissional corresponde a uma concretização da tutela da confiança.

Por isso, na sua essência, o sigilo assume-se como uma verdadeira exigência pública, funcionalmente imposta pela necessária promoção do Estado de Direito, cujos alicerces radicam na fidúcia, sendo pressuposto e contrapartida de uma relação estribada na confiança, e na natureza social da função forense, ancorada na necessidade de justiça e de paz social.

E tanto assim é que o direito positivo reconhece e concretiza este princípio axial, elevando o segredo profissional a direito e dever primeiro e fundamental dos advogados e solicitadores já que, por força dos respetivos estatutos, a regra é a da absoluta confidencialidade dos factos e dos documentos de que tenham conhecimento, direta ou indiretamente, no exercício das suas funções, ou por causa delas.

Logo, as exclusões a esta regra firmam-se, essencialmente, em factos notórios ou do domínio público, os que se destinam a ser invocados ou alegados em defesa do cliente, os constantes de documento autêntico e os que estiveram provados em juízo.

Note-se, aliás, que, reconhecendo a essencialidade desde dever funcional, o próprio Código do Processo Civil (CPC) consagra, no artigo 417.º, n.º 3, aliena c), a dispensa do dever de colaboração com a justiça - o que não é de somenos - com fundamento na salvaguarda do dever de sigilo do profissional invocado. De forma idêntica, o n.º 3 do artigo 497.º expressamente prevê que devem escusar-se a depor os que estejam adstritos ao segredo profissional, relativamente aos factos abrangidos pelo sigilo, aplicando-se nestes dois casos o disposto no processo penal acerca da verificação da legitimidade da escusa e da dispensa do dever de sigilo invocado.

Registe-se, de resto, que, face à relevância do dever de sigilo profissional - para o qual confluem, consoante assinalado, marcas privatísticas, relativas à tutela da confiança, e traços jus-publicistas, inerentes à função social que representa - o respetivo levantamento também está sujeito a regras estritas, estatutariamente consagradas, que, aqui, não importa desenvolver.

Não podendo, pois, ser arvorado em princípio absoluto - mas devendo ser, pelos fundamentos invocados, absolutamente defendido sob pena de se imolar o princípio da confiança, bastião da

[8] *Apud* Catarina Luísa Pires, *Deontologia Profissional – O Advogado enquanto confidente necessário: entre o dever de sigilo e o "dever de justiça"*, disponível para consulta em http://carlospintodeabreu.com/public/files/o_sigilo_profissional_do_advogado.pdf

realização da justiça e, consequentemente do próprio Estado de Direito - a desconsideração ou indiferença pelo sigilo profissional de advogados e solicitadores, muito para além do que a diretiva comunitária exige, revela um ímpeto legislativo que pondera mal os diferentes valores em presença.

Como ensina a doutrina constitucional e, sobretudo, aconselha o bom senso, excepto nos casos em que um princípio apresente um valor materialmente superior, não deverá, em caso de potencial conflito, sobrepor-se a outro, de relevância social idêntica, a ponto de o aniquilar.

Nestes termos, a OSAE não poderá, naturalmente, subscrever a consagração da dita *solução intermédia,* mas que se afigura extrema, em que o intermediário, *v.g.* o solicitador, responde subsidiária e solidariamente pelo dever de comunicação do contribuinte relevante no caso de este não cumprir essa obrigação de reporte (cfr. artigo 14º), obrigação de reporte que inclui a identificação do cliente, incluindo o nome, data e local de nascimento, tratando-se de pessoa singular, residência para efeitos fiscais e número de identificação fiscal.

Consagra-se, como referido, uma responsabilidade não só subsidiária como solidária, que sujeita potencialmente o solicitador, enquanto intermediário, ao regime sancionatório previsto nos artigos 21.º e ss.

Ora, no ordenamento jurídico português, **as eventuais infrações cometidas por solicitadores justificam um regime especial, sendo a disciplina assegurada pela OSAE, nos termos do respetivo estatuto,** pelo que, também por esta via, se questiona da adequação da solução legislativa proposta, por significar uma inflexão daquele específico regime disciplinar.

As notas antecedentes não significam, naturalmente, que a OSAE desconsidere a relevância de prevenir a evasão fiscal, a qual pressupõe a divulgação de informações, nem que pretende arvorar o sigilo em princípio absoluto, a coberto do qual poderão ser adoptadas condutas fraudulentas.

Muito ao invés, pelos particulares e exigentes deveres que impendem sobre os profissionais do foro, em particular sobre os solicitadores, deverão ser os primeiros garantes da legalidade e do Direito, abstendo-se de assumir ou contribuir para a adoção de comportamentos ilícitos ou desviantes.

Mas nem por isso se pode aceitar que o solicitador se converta num *delator,* confrontado, sob pena de sanção, com a exigência imperativa de prestação de informação sigilosa, o que nos leva a repudiar a solução proposta, por desconsiderar, de forma liminar, o conteúdo funcional deste profissional e os deveres que lhe são inerentes.

O equilíbrio que o projeto refere pretender alcançar seria, a este nível, muito mais eficientemente alcançado se se ponderasse a alternativa de rever o artigo 141.º do Estatuto da Ordem dos Solicitadores e Agentes de Execução (EOSAE)[9], que consagra o segredo profissional do solicitador, ampliando - com todas as cautelas - os casos de desvinculação do solicitador quando estiver em causa a necessidade divulgar informação no âmbito da prevenção e repressão da evasão fiscal.

Garantir-se-ia, desta forma, não só a salvaguarda dos diferentes valores em presença, não sacrificando um ao outro, como a coerência do ordenamento jurídico interno, respeitando a função do solicitador, essencial à prossecução do interesse público, à administração da justiça e à promoção do Estado de Direito.

Nestes termos, ainda que não se possa subscrever a solução proposta, por desproporcionada e conflituante com o princípio do sigilo profissional como *supra* se procurou fundamentar, deixa-se um último apontamento.

Nota-se no projeto, atenta a redação do n.º 4 do artigo 13.º, uma absoluta e incompreensível desconsideração quer da função exercida pelo solicitador quer da associação pública profissional que integra, ao salvaguardar-se apenas o advogado, a sociedade de advogados e a Ordem respetiva na garantia de informação prevista *in fine*.

Com efeito, nos termos do EOSAE, os solicitadores com inscrição em vigor na Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução podem, em todo o território nacional, e perante qualquer jurisdição, instância, autoridade ou entidade pública ou privada, exercer actos próprios da profissão, designadamente actos jurídicos, e exercer o mandato judicial, nos termos da lei de processo, em regime de profissão liberal remunerada.

Assim, ao solicitador compete a representação da parte, transmitindo a sua vontade em juízo, assessorando-o em todas as fases do processo, acompanhando a tramitação processual e encarregando-se da matéria de facto e da produção da prova com vista à descoberta material da verdade. Nestes termos, o Código de Processo Civil, no artigo 247º, n.º 3, determina que "sempre que a parte esteja representada por advogado e por solicitador, as notificações que devam ser feitas na pessoa do mandatário judicial sê-lo-ão sempre na do solicitador".

Por consequência, apenas por mero lapso poderá ser justificada a restrição do dever de informação previsto no n.º 4 do artigo 13.º, o qual - sem se conceder na crítica à solução proposta quando haja lugar a sigilo profissional, que deve ser absolutamente revista em benefício da salvaguarda desse dever axial - não pode deixar de ser reconhecido [também] à

[9] Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 88/2003 de 26 de Abril (alterado pelo Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20 de Novembro, e Lei nº 154/2015, de 14 de Setembro, em conformidade com a Lei nº 2/2013, de 10 de Janeiro).

Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução quando o intermediário for solicitador ou sociedade de solicitadores, atento o seu conteúdo funcional como mandatários.

V. Notas Conclusivas

Termos em que importa concluir:

O projeto de proposta de lei em apreciação vem criar um regime de comunicação obrigatória à AT de mecanismos que contenham determinadas características-chaves, passíveis de traduzir, objetivamente e por si mesmas, a indiciação de um potencial risco de evasão fiscal.

Procede, ainda, à transposição para a ordem jurídica portuguesa da Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (DAC 6), a qual insta os Estados-Membros a adoptarem medidas que imponham aos intermediários a obrigação de comunicarem os mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivo às respetivas autoridades fiscais, para que estas possam enviar às congéneres de outros Estados-Membros. Ao mesmo tempo, a fim de conferir um maior grau de eficácia às respetivas disposições, esta diretiva determina que os Estados-Membros devem estabelecer sanções efetivas, proporcionadas e dissuasivas aplicáveis em caso de violação das regras nacionais que a transpõem.

A apreciação sumária do texto normativo em aprovação revela muitos aspetos inovadores face ao texto da diretiva que visa transpor.

O primeiro, e muito significativo, encontra-se na aplicação das suas regras sobre identificação e comunicação de mecanismos transfronteiriços também a mecanismos internos, com a consequente revogação do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, o que determina que o legislador português optou por incluir as operações de índole nacional no âmbito da obrigação de comunicação de mecanismos.

A complexidade técnico-jurídica do projeto suscitará, por certo, dúvidas interpretativas, para além de convocar intensa discussão teleológica e de compatibilização com princípios estruturantes, como a confidencialidade e os direitos de participação do contribuinte, o que aconselha reponderação acrescida por parte do legislador nacional, a fim, designadamente, de prever normas específicas que garantam os respetivos direitos, em particular, nas relações de assistência mútua entre autoridades fiscais.

Não obstante, neste contexto, cumpre, sobretudo, assinalar que a OSAE não pode subscrever a opção assumida no projeto de submeter certos *intermediários*, como advogados e solicitadores, à obrigação geral de reporte quer de mecanismos transfronteiriços quer de operações de

natureza interna, por redundar numa clara desconsideração do dever de sigilo profissional, pedra angular da relação entre o cliente e o respetivo mandatário.

Tal solução nem sequer é ditada pela diretiva que se visa transpor, porquanto o legislador europeu - sensível à existência do sigilo - expressamente previu que a obrigação de comunicação pode não ser aplicável a um intermediário devido ao segredo profissional.

Por outro lado, parece dificilmente justificável que numa matéria fiscal, de natureza essencialmente preventiva, se vá além do que se previu, a propósito da obrigação de comunicação, em sede de prevenção e combate ao terrorismo e ao branqueamento de capitais.

A introdução de pontuais ajustamentos nos estatutos profissionais seria a sede própria para ampliar os casos de desvinculação, em particular, do solicitador quando estiver em causa a necessidade de divulgar informação no âmbito da prevenção e repressão da evasão fiscal, o que se afigura a solução mais adequada para harmonizar os fins prosseguidos no projeto com a essência e o interesse público das profissões forenses, que o atual projeto vem desvirtuar [também ao nível da disciplina].

Sem se conceder na crítica à proposta apresentada, por sacrificar, de forma desproporcionada e com consequências que se antevêem gravosas, o segredo profissional, alerta-se para um lapso constante do n.º 4 do artigo 13.º, já que o dever de informação aí previsto para a Ordem dos Advogados não pode deixar de ser reconhecido [também] à Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução quando o intermediário for solicitador ou sociedade de solicitadores, atento o respetivo conteúdo funcional como mandatários.

Tal é, salvo melhor, o nosso parecer.

Lisboa, 20 de dezembro de 2019

O bastonário da Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução

José Carlos Resende