



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**A PROTEÇÃO DO CONTRIBUINTE NO PROCEDIMENTO DA
TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Sara Beatriz Teixeira Silva

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**A PROTEÇÃO DO CONTRIBUINTE NO PROCEDIMENTO DA
TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa
para obtenção do grau de Mestre em Direito, elaborada sob a orientação da
Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira.

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019

If the right to privacy means anything, it is the right of the individual, married or single, to be free from unwarranted governmental intrusion.

William J. Brennan

Juíz do Supremo Tribunal de Justiça Norte Americano

Agradecimentos

A realização desta Dissertação de Mestrado, reuniu o contributo de diversas pessoas que, de diferentes formas, me acompanharam e incentivaram ao longo deste período, e que merecem um profundo reconhecimento e um especial agradecimento:

- À Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira, minha orientadora pela honra de me ter concedido o seu tempo, pela inesgotável paciência e compreensão, pela exigência de método e rigor e pelo apoio e orientação disponibilizados;

- Aos meus pais, pelo apoio incondicional, dedicação e carinho que sempre demonstraram, pelo incentivo a crescer académico e pessoalmente e pelos fascinantes exemplos de vida e coragem que me servem de exemplo a fazer sempre melhor;

- Aos meus amigos por me terem incentivado, compreendido, pelas constantes palavras de apoio;

A todos o meu profundo e sincero agradecimento.

Resumo

As relações económicas atuais assumem uma dimensão que extravasa as fronteiras físicas dos Estados, seja pelos agentes que nelas intervêm, seja pelo movimento transfronteiriço de bens, serviços e capitais que originam.

Esta realidade tem impacto no domínio da fiscalidade, colocando uma panóplia de novas questões e problemas, nomeadamente a luta contra a evasão e a fraude fiscal, realidades para que urge encontrar respostas e soluções adequadas quer na perspetiva dos Estados, que na perspetiva dos próprios contribuintes. Para tal, têm sido criados mecanismos que visam estabelecer formas de cooperação interestadual no âmbito da fiscalidade, assumindo particular relevância, enquanto modalidade de assistência mútua e cooperação administrativa, a Troca Internacional de Informação Tributária.

O mecanismo da Troca de Informação Tributária incide sobre atividades transfronteiriças desenvolvidas pelos contribuintes sendo, nessa medida, necessário delinear quer os direitos quer as garantias de que estes dispõem nesse contexto, isto é, importa encontrar resposta para a questão da tutela jurídica dos contribuintes no âmbito daquele mecanismo.

Palavras-chave: Troca Internacional de Informação Tributária; Proteção dos Contribuintes; Proteção de Dados.

Abstract

Economic relations take, nowadays, a dimension that goes far beyond the physical country borders, either considering the agents involved in them, or the cross-border movement of goods, services and capital consequently originated.

This reality has a deep impact in the tax field, posing a wide range of new topics and problems, such as the fight against tax fraud and tax evasion, realities that require an urgent effort to find aggregate answers and solutions able to merit acceptance from both states and taxpayers. In this context, mechanisms to establish enhanced forms of intergovernmental cooperation in the tax area, mainly targeted for the international exchange of tax information have been put in force.

The international information exchange procedure focuses on cross-border activities developed by taxpayers and, to that extent, it is indispensable to define taxpayers rights and guarantees and to establish the limits to the action of tax authorities, in this context, that is to say, to find a response to the question of the legal data protection of taxpayers within the scope of that mechanism.

Keywords: International Tax Information Exchange; Protection of Taxpayers; Data Protection.

Índice

Introdução	11
1. O Procedimento de Troca Internacional de Informação Tributária. Razões da sua relevância para a boa aplicação dos sistemas fiscais atuais.....	12
1.1 Os sistemas fiscais atuais e os pilares em que assentam.....	13
1.2 As características da economia atual e a pressão sobre os sistemas fiscais.....	14
1.3 A inexistência de novos impostos para a nova economia e a necessidade de melhorar a aplicação dos sistemas fiscais.....	15
1.4 A assistência mútua e a cooperação administrativa interestadual. O procedimento de troca internacional de informação tributária.	17
2. Os tipos de Troca de Informação propriamente dita e procedimentos complementares. Breve abordagem aos desenvolvimentos verificados no procedimento de Troca Internacional de Informação Tributária.	18
2.1. A troca de informação propriamente dita e os procedimentos complementares incluídos.....	18
2.2. Breve evolução até ao presente. Os desenvolvimentos na OCDE e na EU.....	20
2.3. O atual primado da Troca Automática de Informação Tributária e respetivas concretizações.....	22
3. A garantia de proteção de dados no procedimento de Troca Internacional de Informação Tributária. Articulação entre o procedimento de Troca Internacional de Informação Tributária e Proteção de Dados.	24
3.1 Os imperativos Constitucionais e o Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia.....	25
3.2 A Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia e a Convenção Europeia para Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais.	28
3.3 A Convenção da OCDE e do Conselho da Europa sobre Assistência Mútua e Cooperação Administrativa.	30
3.4 O Regulamento da Proteção de Dados.	32

3.5 A Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.....	35
4. Apreciação crítica. <i>Trade-Off</i> entre os limites aceitáveis à Troca de Informação e restrições razoáveis à Proteção de Dados dos contribuintes.....	42
Conclusões.....	46
Bibliografia.....	48

Abreviaturas

CDFUE – Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais

CRP – Constituição da República Portuguesa

EM – Estado Membro

Ob. Cit. – Obra Citada

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento e Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

Introdução

O desenvolvimento internacional, a liberalização do comércio e o fenómeno da globalização transformaram a realidade económica, assistindo-se a uma deslocalização dos agentes económicos e das respetivas bases tributárias para centros internacionais, que, tendo em vista a busca de condições mais favoráveis aos negócios, atendem também à carga fiscal suportada, o que significa que os sistemas fiscais nacionais são crescentemente confrontados com esquemas de planeamento fiscal internacional agressivo.

Neste contexto, surge uma panóplia de novas questões, para as quais urge encontrar respostas e soluções adequadas, quer na perspetiva dos Estados, quer na perspetiva dos agentes económicos.

No atual contexto económico, a resposta àquelas e a outras questões passa necessariamente pela prossecução de uma efetiva e eficaz cooperação interestadual, ou seja, pela criação de mecanismos úteis e eficazes que permitam combater planeamentos fiscais agressivos e no limite a evasão e fraude fiscal, com relevância, enquanto modalidade de assistência mútua e cooperação administrativa, da Troca Internacional de Informação Tributária. Esta tem sido considerada como um instrumento intergovernamental do qual são afastados os contribuintes.

E a temática é, conseqüentemente, o do espaço deixado para os direitos dos contribuintes no âmbito desse procedimento.

Importa pois apurar os direitos e garantias legalmente reconhecidos aos contribuintes nos ordenamentos jurídicos nacionais dos Estados e, no ordenamento jurídico europeu, temática atual e pertinente, facto que mereceu a nossa particular atenção na sua escolha para a elaboração do presente trabalho.

Abordaremos a figura da Troca Internacional de Informação Tributária, fazendo incidir a nossa atenção sobre os seus impactos na tutela jurídica dos contribuintes.

1. O Procedimento de Troca Internacional de Informação Tributária. Razões da sua relevância para a boa aplicação dos sistemas fiscais atuais.

A Troca Internacional de Informação Tributária manifesta-se como uma das modalidades de cooperação administrativa e assistência mútua internacionais em matéria fiscal.

“Trata-se, antes, de mais, de um procedimento inter-administrativo, já que se apresenta como um mecanismo concebido, modelado e estruturado para servir os interesses das Administrações Fiscais.”¹

Este mecanismo deve garantir às Administrações Fiscais e aos contribuintes, que as mesmas monitorizam, uma correta avaliação da capacidade tributária e um melhor cumprimento das obrigações fiscais havendo, para tal, que fazer abranger na informação trocada tudo o que seja relevante para assegurar a determinação da incidência, liquidação e cobrança dos impostos.

A sua relevância é patente, desde logo, em virtude das limitações territoriais ao poder de tributação dos Estados face ao incremento das relações económicas internacionais geradoras de capacidades contributivas suscetíveis de serem tributadas, mas que, por conterem uma componente internacional, dificultam o exercício do poder tributário estadual. Enquanto a atividade dos agentes económicos assume dimensão verdadeiramente internacional, as administrações fiscais continuam limitadas pelas jurisdições fiscais e, portanto, circunscritas aos respetivos territórios nacionais. Ou seja, acontece frequentemente, que os dados de que uma Administração fiscal necessita para bem avaliar a capacidade contributiva dos seus residentes, estão na posse de agentes económicos estabelecidos fora do seu território e, portanto, fora do âmbito de aplicação do seu ordenamento fiscal e, conseqüentemente, para além das suas possibilidades de atuação.

É que o fenómeno da globalização arrastou consigo uma diminuição do papel do Estado nacional, resultante da limitação da sua soberania fiscal, face ao aumento das operações transfronteiriças que envolvem várias jurisdições fiscais, sentindo-se, nessa

¹ OLIVEIRA, Maria Odete Batista – *“O Intercâmbio de Informação Tributária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento.”*, Tese de Doutoramento, Coimbra, Almedina, Julho 2012, p. 140.

medida, cada vez mais, a necessidade de se encontrar mecanismos úteis e eficazes que permitam combater planeamentos fiscais agressivos e no limite a evasão e fraude fiscais.

Perante isto, é evidente a necessidade de implementação de uma efetiva colaboração entre as diversas Administrações fiscais nacionais, dotando-as dos mecanismos e meios que lhes permitam superar as aludidas limitações e, concomitantemente, evitem que os agentes económicos retirem benefícios ilegítimos daquela fragilidade das autoridades fiscais nacionais.

A Troca Internacional de Informação Tributária, deve assim ser entendida como instrumento que permitirá aos Estados, através de um diálogo específico e direcionado, trocar a informação necessária para bem determinar a carga tributária inerente à real capacidade contributiva de cada sujeito passivo, estabelecendo estratégias adequadas ao combate a práticas abusivas.

1.1 Os sistemas fiscais atuais e os pilares em que assentam.

Os sistemas fiscais clássicos assentam, essencialmente, em três pilares: a materialidade, o território e o poder político.

A materialidade caracteriza-se pelas manifestações de capacidade contributiva do sujeito passivo ao mesmo tempo que identifica os sujeitos passivos a quem as mesmas se devem imputar. O território, por sua vez, circunscreve o poder de tributar do Estado, de forma quase “ilimitada”, no interior das respetivas fronteiras físicas e, limitadamente no âmbito internacional pelo poder tributário do outro Estado. O poder político, dá corpo à soberania fiscal, enquanto poder de criar e extinguir impostos ou de alargar ou restringir o seu âmbito.

Têm sido estes sistemas fiscais que moldados e ajustados têm possibilitando aos Estados a obtenção das necessárias receitas fiscais.

O fenómeno da globalização, associado ao desenvolvimento tecnológico e a um conjunto de outros fatores² introduziram fortes transformações da realidade económica com negativas repercussões quer na obtenção de receitas fiscais, quer nos alicerces dos tradicionais sistemas fiscais.

² A este respeito Tanzi, Vito, “*Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites*”, IMF Working Paper No. 00/181.

Como afirma MARIA ODETE OLIVEIRA “A globalização, abrindo as economias e operando um extraordinário crescimento do comércio internacional associado à enormíssima expansão dos movimentos transfronteiriços de capitais, expansão potenciada pela remoção dos obstáculos políticos àquela mobilidade e pela inovação tecnológica advinda da internet, em conjugação com a aceleração da mobilidade das pessoas e bens, em consequência da quebra nos custos de transporte, apresenta consequências tributárias negativamente sérias”.³.

Com o desenvolvimento das redes eletrónicas, nomeadamente, com o comércio eletrónico e a utilização de dinheiro eletrónico, através das quais os cidadãos e as empresas tentam racionalizar e otimizar as suas opções económicas, torna-se extremamente difícil a identificação do sujeito passivo. Similarmente, o crescimento das atividades efetuadas fora do país de residência, dificulta aos países o exato conhecimento dos rendimentos auferidos na atividade desenvolvida no exterior. Para além disso, com a globalização a nova categoria de sujeitos passivos – as multinacionais⁴ - procuram cada vez centros financeiros offshores e paraísos fiscais ao mesmo tempo que se estimula a aquisição, no estrangeiro, de produtos altamente tributados em impostos específicos no país da residência, e se assiste à incapacidade ou à relutância em tributar os capitais financeiros⁵.

A conclusão não pode deixar de ser a de que os sistemas fiscais atuais atravessam uma grave crise que, encontra a sua génese, em fatores que oriundos essencialmente do setor financeiro rapidamente se estenderam à economia como um todo.

1.2 As características da economia atual e a pressão sobre os sistemas fiscais.

A verdade é que os sistemas fiscais foram pensados para uma economia que profundamente se alterou, como dissemos.

³ OLIVEIRA, Maria Odete Batista, ob. cit., p. 62.

⁴ Nas palavras de MARIA ODETE BATISTA OLIVEIRA (ob. cit, p. 20) “É neste contexto de permissividade de realização de negócios à escala mundial que surgem as empresas multinacionais, norteando a sua ação por estratégias globais, e baseando as suas decisões de investimento em fatores multifacetados como sejam a viabilidade comercial, a disponibilidade de recursos, o acesso a mercados efetivos e potenciais, a localização geográfica, as infra-estruturas existentes, a disponibilidade de mão-de-obra especializada e barata, a estabilidade económica e moeda forte ou também a estabilidade política com garantias e incentivos dados pelos respetivos poderes governamentais.”

⁵ Tanzi, Vito, ob.cit..

O novo ambiente proporciona e estimula agressivos esquemas de planeamento fiscal internacional com as empresas e os cidadãos a buscar poupanças fiscais, não apenas através de comportamento ilícitos mas também, e embora atuando dentro do quadro jurídico existente, através da busca de normas que assegurem negócios fiscais menos onerosos⁶.

Vejamos.

A necessidade de todos se posicionarem no novo ambiente económico com o intuito de atraírem e/ou reforçarem os investimentos no seu território, gerou uma enorme concorrência entre os Estados⁷, a qual, quando se traduza na oferta de sistemas fiscais com características atrativas muito agressivas (utilização de paraísos fiscais, de regimes fiscais privilegiados, de técnicas de subcapitalização e uso abusivo de convenções de dupla tributação), que provocam a erosão da base tributável dos outros países, se qualifica de prejudicial e tem de ser evitada pelas graves repercussões nos sistemas fiscais por via da erosão das bases tributárias nacionais, pelas distorções de concorrência nos procedimentos comerciais, e pela injustiça na alocação das bases tributáveis entre os países.

Por tudo isto, os desafios que se colocam aos Estados apelam cada vez mais a ações que assegurem a recuperação das verdadeiras e reais bases tributáveis dos seus contribuintes, maximizando receitas necessárias ao desenvolvimento das suas políticas económicas e político-sociais.

1.3 A inexistência de novos impostos para a nova economia e a necessidade de melhorar a aplicação dos sistemas fiscais.

Mas ... que ações podem ser chamadas àquele apelo? .

⁶ Esta tem sido nos últimos anos uma temática bem presente no contexto internacional fiscal, como o demonstram os trabalhos da OCDE sobre as páticas de *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), que culminaram com um Plano de Ação G20/OCDE, contemplando 15 ações, estabelecidas para dotar os governos de instrumentos nacionais e internacionais direcionados para combater a elisão fiscal, assegurando que os lucros sejam tributados onde as atividades económicas que geram os lucros são realizadas e onde o valor é realmente criado.

⁷ OLIVEIRA, Maria Odete Batista, ob. cit., p. 21. “A competição por um bom “clima fiscal” para o investimento é, face a estas coordenadas, perfeitamente natural, apresentando-se até como muito positiva se significar esforço dos países para modernizarem e agilizarem os seus sistemas fiscais no sentido de os tornarem mais racionais, equitativos, e administrativamente menos pesados, tanto na vertente das Administrações que os aplicam como na dos contribuintes sujeitos ao cumprimento das obrigações deles resultantes.”

Vários especialistas fiscais e de finanças públicas vêm salientando a ideia de que se é “nova” a economia então são precisos novos impostos, pensados para ela com as característica que a definem, abandonando pois os modelos antes criados e sucessivamente “remendados” mas em que “o pano já não suporta o remendo”. Falamos do *Bit Tax*, sobre o tráfego digital interativo⁸, da *Tobin Tax*⁹, da *Cross Border Capital Tax (CBCT)*¹⁰ e do *Automated Payment Transaction Tax (APTT)*¹¹, algumas das quais continuando, ao que sabemos a serem desenvolvidas como vista a ultrapassarem as inúmeras fragilidades que ainda comportam.

Não estando reunidas as condições para alterações profundas no sistema fiscal, a opção imperativa é melhorar a aplicação dos sistemas fiscais existentes, aumentando a eficácia e eficiência da respetiva aplicação para diminuir os espaços de fraude ou mesmo de mera evasão fiscal e, assim garantir uma melhor credibilidade dos impostos do ponto de vista da justiça fiscal, capturando a verdade das respetivas bases tributárias e diminuindo os custos associados ao cumprimento das obrigações tributárias.

Ou seja, deve assegurar-se que as Administrações Fiscais, enquanto entidades gestoras da aplicação dos impostos, desde o seu lançamento e liquidação até à cobrança, disponham dos meios adequados para a identificação correta, atempada e universal do conjunto dos seus obrigados fiscais, para o conhecimento dos elementos que integram os respetivos pressupostos de imposto em cada caso e, para a operacionalização e garantia da sua efetiva cobrança, através daquelas que sejam as melhores práticas em cada momento e lugar, maximizando resultados e diminuindo custos de cumprimento, num ambiente de diálogo com os contribuintes e com as Administrações fiscais suas congêneres.

O diálogo interestadual é essencial, nessa busca das melhores práticas e na partilha de experiências, numa cooperação leal em tarefas cujos objetivos são similares no novo mundo globalizado. É o terreno da cooperação administrativa e assistência mútua, onde se incluem a troca de informação e a assistência na cobrança.

⁸ Soete, Luc & Karin Kamp, "*The BIT TAX*": *the case for further research*, MERIT, University of Maastricht, the Netherlands, 1996.

⁹ Tobin, James, "*The New Economics: One Decade Older*", Princeton University Press, 1972, pp.88-93.

¹⁰ Zee, Howell H. (1998), *Taxation of Financial Capital in a Globalized Environment: The Role of Withholding Taxes*, National Tax Journal, 51:3, pp. 587-99.

¹¹ Feidge, Edgar L., "*The Automated Payment Transaction Tax*", The Milken Institute Review, First Quarter 2001, pp 42- 53.

1.4 A assistência mútua e a cooperação administrativa interestadual. O procedimento de troca internacional de informação tributária.

A assistência mútua e cooperação administrativa interestadual, é hoje regulada pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, permitindo às Administrações Fiscais a posse, de forma integrada, de todos os dados e arquivos relativos à globalidade da informação dos seus contribuintes, pessoas singulares e coletivas e a gestão dessa informação de acordo com as respetivas características, possibilitando uma especial atenção a técnicas de gestão baseadas no risco. Quanto aos contribuintes é essencial que o procedimento sirva também de apoio à sua atuação fiscal geograficamente diversificada, com garantia dos seus direitos fundamentais e minoração dos respetivos custos de cumprimento.

A troca internacional de informação tributária é a vertente mais reconhecida e utilizada de assistência mútua e cooperação administrativa, fruto da necessidade sentida pelos Estados individualmente considerados, e também do papel que lhe é reconhecido pelas instituições internacionais, com destaque para a União Europeia (UE) e para a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

No seu âmbito se incluem vários tipos de informação, questões de facto ou de direito, e todos os contribuintes, pessoas singulares ou coletivas, residente de um ou ambos os Estados, ou mesmo de um Estado terceiro, na condição de que a informação tenha presumível relevância tributária para o Estado requerente, a qual se há-de aferir em função das necessidades de aplicação da legislação jurídico-fiscal relativa a impostos de qualquer natureza e denominação, versando sobre dados que o Estado requerente, depois de esgotar todos os meios ao seu alcance para a respetiva obtenção não tenha logrado esse objetivo.¹²

O Estado requerido é obrigado a utilizar, no procedimento, os meios de que dispõe para obter os dados solicitados, mesmo quando eles só a este último importem, não se revelando de interesse nacional para si próprio.

No que concerne ao âmbito temporal, tendo em conta que a assistência mútua e a cooperação administrativa - *maxime* troca internacional de informação tributária – visam, essencialmente, combater a fraude e evasão fiscal, estabelecendo, deste modo, os

¹² Incluindo aqui as situações em que, embora passíveis de serem obtidos, a ação a isso destinada fosse suscetível de por em causa.

impostos devidos, aos Estados é permitido trocar informações fiscais sobre factos e relações anteriores e posteriores à vigência dos instrumentos jurídicos, sempre que as mesmas sejam úteis para a correta liquidação dos impostos. As únicas limitações resultarão do Direito interno e referir-se-ão à prescrição ou caducidade - se totalmente terminados/extintos os atos ou relações jurídicas por caducidade ou prescrição, resultariam manifestamente inúteis para a autoridade competente do Estado que as recebe.

2. Os tipos de Troca de Informação propriamente dita e procedimentos complementares. Breve abordagem aos desenvolvimentos verificados no procedimento de Troca Internacional de Informação Tributária.

A troca de informação propriamente dita comporta três variantes – a pedido, espontânea e automática. Os procedimentos complementares englobam a presença de funcionários de um Estado no território do outro, a realização de controlos fiscais simultâneos, a troca de informação sectoriais ou outros atos relevantes como sejam a notificação de sujeitos passivos ou a recolha de documentos relevantes.

Com o decorrer do tempo vem-se verificando avanços significativos em todos estes procedimentos, visando uniformizar normas, obrigações e direitos, com vista a melhor responder aos dois princípios fundamentais da cooperação administrativa – a disponibilidade e o acesso à informação tributária.

2.1. A troca de informação propriamente dita e os procedimentos complementares incluídos.

Começando pela troca de informação propriamente dita e, como se referiu, ela abarca a troca de informação a pedido, a troca espontânea de informação e a troca de informação numa base informática.

A troca de informação a pedido, consagrada nos artigos. 5.º a 7.º da Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011 (DAC), assenta numa prévia solicitação, da autoridade competente de um Estado (requerente) à autoridade competente de outro Estado (requerido), de informações atinentes a um caso concreto, habitualmente respeitante a um sujeito passivo ou obrigado tributário que está a ser objeto de fiscalização

pela Administração Fiscal do Estado requerente e relativamente ao qual este já esgotou as suas próprias fontes habituais de informação, cabendo-lhe, no pedido, demonstrar o seu interesse nessa informação específica, como garante da relevância e indispensabilidade da informação solicitada.

A troca de informação espontânea, artigos. 9.º e 10.º da DAC, ocorre quando a autoridade competente de um Estado, no exercício das suas funções obtém conhecimento de informações que presume serem do interesse de outro Estado e, sem qualquer solicitação prévia, as comunica à autoridade competente desse outro Estado. No sentido de aumentar a prática deste tipo de procedimento, a DAC enumera um conjunto de situações em que a autoridade competente de cada Estado deve, obrigatoriamente, comunicar as informações de que tenha conhecimento às autoridades competentes de qualquer outro Estado, como que presumindo o respetivo interesse.

Finalmente, o artigo 8.º da mesma Diretiva, consagra a troca de informação automática, a ocorrer de forma regular e sem necessidade de pedido prévio. Estamos, pois, perante uma troca sistemática de informações entre as autoridades competentes dos Estados relativas a toda uma categoria de contribuintes e de rendimentos não visando nenhum caso concreto e específico, mas sim uma generalidade de situações. Obedece a um plano previamente acordado e estabelecido entre os Estados, materializando-se em informações disponíveis nos registos e bases de dados; tem carácter anual, no prazo de seis meses após o termo de cada período de tributação.

Naquilo que designamos por procedimentos complementares da troca de informação propriamente dita, e como já referimos, situam-se a presença de funcionários de um Estado no território de outro, os exames fiscais simultâneos, a troca de informações sectoriais e os serviços de notificação. A presença de funcionários de um Estado no território de outro Estado consiste num acordo entre as autoridades competentes dos Estados para que funcionários designados pela autoridade competente do Estado requerente possam estar presentes quer nos serviços administrativos do Estado requerido, quer nos inquéritos administrativos realizados no seu território - artigo 11.º da DAC. Os controlos fiscais simultâneos, artigo 12.º também da DAC, são acordos entre duas ou mais autoridades competentes de dois Estados, com interesse comum ou complementar no correto apuramento da situação fiscal de um ou vários contribuintes que, mercê de circunstâncias várias, possam operar, direta ou indiretamente, em ambos eles, quer por si mesmos quer por entidades relacionadas, clientes ou fornecedores. Assim se permite a verificação simultânea, cada um no seu território, da situação fiscal do contribuinte, com

o objetivo de permitir aos agentes encarregados dos controlos a troca de informação relevante.

A obtenção de dados completos sobre práticas de um determinado sector e dos seus padrões de funcionamento a nível mundial, justificam a potencial valia das trocas de informações sectoriais com o objetivo de habilitar os inspetores a realizarem auditorias fiscais mais completas e eficazes aos contribuintes com atividade integrada num específico sector.

Por fim, os serviços de notificação ocorrem por iniciativa da autoridade competente do Estado requerente, que solicita à sua congénere do Estado requerido que proceda à notificação a um contribuinte de quaisquer atos ou decisões daquela emanados respeitantes à aplicação no seu território de legislação relativa aos impostos abrangidos pela Diretiva em análise.

2.2. Breve evolução até ao presente. Os desenvolvimentos na OCDE e na UE.

A Troca de Informação teve como primeira fonte material, há bem mais de cem anos, uma cláusula inserida em alguns Tratados celebrados pela Bélgica, entre 1843 e 1845, com a França, a Holanda e o Luxemburgo, que determinava a troca de informação no domínio dos impostos de registo¹³.

No seio das organizações internacionais, foi nos anos 20 do século passado que a então Liga das Nações previa e aconselhava a cooperação administrativa entre autoridades fiscais, e posteriormente nos anos 50 que a grande maioria das Convenções de Dupla Tributação baseadas no Modelo da OCDE e no da Organização das Nações Unidas (ONU) continham articulado expresse sobre a troca de informação. Contudo, face a inerentes dificuldades de cariz técnico, ao facto de a utilização desde mecanismo mexer com delicadas temáticas de soberania fiscal e de confiança entre as administrações fiscais dos vários países e, ao facto de que só recentemente se tomar verdadeiramente consciência da dimensão da fraude e evasão fiscal, os avanços foram muito lentos.

Num âmbito mais lato, surge, desenvolvida conjuntamente pela OCDE e pelo Conselho da Europa, em 1988, especificamente orientada para este mecanismo, a

¹³ OLIVEIRA, MARIA ODETE BATISTA, ob. cit., p. 133.

Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matérias Fiscais, contando hoje com mais de 90 países signatários. Trata-se de um instrumento multilateral, mais abrangente e disponível para todas as formas de cooperação fiscal com o objetivo final de combate à evasão, fraude e elisão fiscal, crescentemente qualificadas como principal prioridade para todos os países. A Convenção foi objeto de uma revisão no ano de 2010, visando a sua conformação com os padrões internacionais de transparência e troca de informação e a sua utilização por Estados que não pertencem à OCDE, num esforço de promover a cooperação internacional potenciando uma harmonia entre as legislações fiscais nacionais, tendo como alicerce a correta determinação da carga tributária com salvaguarda dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Na UE, uma Diretiva de Assistência Mútua em matéria fiscal foi posta em vigor em 1977, começando como Diretiva 77/799/CEE, de 9 de Dezembro de 1977, sendo depois redesenhada e substituída pela atual DAC, em 2011, a qual estabelece regras mais claras e mais desenvolvidas para reger a cooperação administrativa entre os Estados e fornece melhores instrumentos para garantir ação mais eficaz contra a fraude e evasão fiscal. Esta Diretiva foi depois alterada pela Diretiva 2014/107/UE, de 9 de Dezembro de 2014, com intuito de estender a troca automática de informação às contas financeiras, tendo sofrido nova alteração em 8 de Dezembro de 2015, por via da pela Diretiva 2015/2376 que prevê a troca automática de informação nas decisões transfronteiras de carácter fiscal com inclusão dos acordos prévios de preços de transferência, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2017.

Importa referir o contributo dado pela Diretiva 2003/48/CE, de 3 de Junho de 2003, a qual pretendendo manter a tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, pagos por entidades de um Estado-Membro a beneficiários efetivos que sejam pessoas singulares com residência fiscal num outro Estado-Membro, no Estado Membro de residência do titular dos rendimentos, utiliza como instrumento indispensável e obrigatório para a concretização da sua disciplina, o mecanismo da troca de informação. Com os desenvolvimentos verificados neste mecanismo, esta Diretiva, que foi objeto de sucessivas alterações, acabou por ser revogada, pela Diretiva (UE) n.º 2015/2060 do Conselho, de 10 de novembro de 2015, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2016. Segundo o Conselho, atendendo ao facto de a diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (Diretiva 2014/107/UE- DAC2) - cujo âmbito de aplicação é mais alargado do que o da diretiva da poupança - prever que, em caso de sobreposição, prevalecerá a DAC2, garantindo-se, assim, uma abordagem coerente e

abrangente à escala comunitária em matéria de troca automática de informações de uma conta financeira no mercado interno, foi determinada a revogação da diretiva da poupança.

2.3. O atual primado da Troca Automática de Informação Tributária e respetivas concretizações.

O principal impulso para a mudança em direção à troca automática resultou de revelações, feitas nos anos 2000, sobre contas não conhecidas de cidadãos dos Estados Unidos da América, em bancos estrangeiros, sobretudo em bancos suíços. E isso levou o Congresso americano a adotar um *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), exigindo que as instituições financeiras estrangeiras identificassem contas detidas por ou a favor de cidadãos americanos e fornecessem tal informação às autoridades fiscais dos EUA. A partir daí vários países assinaram os chamados *Intergovernmental Agreements under FATCA* (“IGA”), que mais não são do que acordos negociados entre os EUA e países terceiros com base em dois tipos de acordos com cláusulas pré-definidas pelos EUA¹⁴. Todos estes Acordos têm em vista reforçar o cumprimento fiscal internacional através da assistência mútua em matéria fiscal baseada numa infraestrutura eficaz para a troca automática de informações, através da qual as autoridades fiscais competentes, sem prévia solicitação, e de forma regular, podem trocar as informações necessárias relativamente a toda uma categoria de contribuintes e impostos.

É, ainda, relevante referir o *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan* (BEPS), temática que é o resultado de estratégias de planeamento que exploram lacunas e descoordenações das normas fiscais para fazerem “desaparecer” os lucros ou deslocarem os proveitos para locais onde os impostos sejam mais baixos, ou seja, diminuição da base tributária e transferência de lucros em busca de tratamento fiscal mais favorável. Se a OCDE há muito estudava este problema, situando-o ao nível de práticas abusivas, tomou agora consciência de que o problema radica também, e sobretudo, na desadequação das

¹⁴ Na verdade, os EUA já celebraram IGAs com o Reino Unido, a Dinamarca, o México e a Espanha. Segundo informações oficiais prestadas pelo Departamento do Tesouro Norte-Americano, estão atualmente em negociação IGAs com países como a França, a Alemanha, a Itália, o Japão, a Finlândia, a Holanda e a Noruega. Também em Portugal, o Acordo com os Estados Unidos da América para Reforçar o Cumprimento Fiscal e Implementar o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), foi assinado em Lisboa em 6 de agosto de 2015 e já foi aprovado pelo Parlamento e ratificado pelo Presidente da República.

normas fiscais existentes, cabendo aos governos a sua revisão ou a criação de regras novas. Analisando as situações no Relatório “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, estabelece no *BEPS Action Plan* 15 ações (de forma abrangente e coordenada), para um horizonte temporal de 30 meses, situando o problema na economia digital; no não respeito pelos princípios fundamentais da coerência, substância e transparência. Mantém as exigências de eliminação da dupla tributação, o uso reforçado do Procedimento Amigável e Assistência Mútua e Cooperação Administrativa e das Normas de Resolução de Conflitos e conclui pela criação de um instrumento multilateral de apoio aos países.

Na UE, e como se disse já, a DAC previu, no seu artigo 8.º, a obrigatoriedade de troca automática de informação relativamente a determinadas categorias de rendimento e de património, particularmente de natureza não financeira. Todavia, no verão de 2013, é estabelecido um novo padrão para a cooperação internacional entre autoridades fiscais onde emerge, indubitavelmente, a troca automática de informação financeira.

A OCDE implementa um padrão comum de relatório (CRS) para a troca automática de informação financeira, aprovado pelo respetivo Conselho em 15 de Julho de 2013 e pelo G20 pouco tempo depois. Na UE, o Conselho dos Ministros das Finanças decide estender esta troca à Diretiva DAC, implementando nova Diretiva – a 2014/107/UE, de 9 de Dezembro de 2014 (DAC 2) – seguindo-se-lhe todo um pacote de transparência fiscal em Março de 2015, ditando novas alterações à DAC, que aproxima muito a DAC do CRS, na suas abordagens gerais diferendo apenas nos detalhes. Assim se conclui no Considerando (9) da DAC 2, com um alargamento da troca automática de informação “a fim de incluir as mesmas informações abrangidas pelo Modelo de Acordo entre Autoridades Competentes e pela Norma Comum de Comunicação da OCDE”, e se salienta no Considerando (10): “*As informações financeiras que deverão ser objeto de comunicação e de troca deverão dizer respeito não só aos rendimentos relevantes (juros, dividendos e tipos de rendimento similares) mas também aos saldos de conta e produtos de venda de Ativos financeiros, a fim de ter em conta situações em que um contribuinte tente ocultar património representativo de rendimentos ou ativos que tenham sido objeto de evasão*”.

Depois, a Diretiva 2015/2376 do Conselho, de 8 de Dezembro de 2015 (DAC 3) aditou à DAC, um novo artigo, 8.º-A, relativo à troca automática de informações sobre acordos fiscais prévios transfronteiriços e sobre acordos prévios quanto a preços de transferência; a Diretiva 2016/881 (DAC 4), tornou obrigatória a troca automática de

relatórios país por país (“CbCR”) e a Diretiva 2016/2258 (DAC 5) estabelece o acesso das autoridades tributárias a informações sobre o branqueamento de capitais.

Podemos pois concluir, em resultado de todo o exposto, que a vertente em análise da cooperação administrativa e assistência mútua em sede fiscal, se moveu rapidamente num passado recente da troca de informação limitada, quase sempre a pedido, entre autoridades fiscais para uma “corrente” de informação financeira entre governos, de forma automática, baseada quer no FACTA, com os EUA quer na DAC/CRS com os Estados Membros da UE e com o resto do mundo.

A exposição já vai longa e é hora de passar à análise da reflexão a que nos propusemos neste trabalho, a de saber que atenção tem sido dada aos direitos dos contribuintes envolvidos nestes procedimentos, ou seja, se paralelamente à corrida em direção à troca automática de informação, sobretudo financeira, foram ou não criados os institutos necessários à salvaguarda do direito de confidencialidade dos sujeitos passivos, do seu direito à privacidade e proteção de dados. Neste sentido prosseguiremos.

3. A garantia de proteção de dados no procedimento de Troca Internacional de Informação Tributária. Articulação entre o procedimento de Troca Internacional de Informação Tributária e Proteção de Dados.

Analisados os diversos instrumentos legais que vimos disciplinarem a Troca Internacional de Informação Tributária, verificamos que nada é referido quanto à posição jurídica dos contribuintes envolvidos. Previstos encontram-se, apenas e tão só, os direitos e deveres dos Estados intervenientes nesse procedimento.

A luta contra a fraude e evasão fiscais tão “caros” ao procedimento são, sem sombra de dúvida, objetivos muito louváveis, mas não podem e não devem sacrificar/ferir os direitos e as garantias dos contribuintes para além de limites razoáveis. O desafio será, hoje e agora, encontrar, neste contexto, um ponto de equilíbrio entre os interesses (coletivos) dos Estados e os direitos e garantias individuais dos cidadãos.

Assim, e apesar de a realidade normativa atinente à Troca Internacional de Informação Tributária ser, como brevemente referimos, a da inexistência de regulamentação expressa dos direitos e garantias dos contribuintes no âmbito do

procedimento, tal não permite, sem mais, concluir por uma total desproteção dos contribuintes neles envolvidos. É que a questão da posição jurídica dos contribuintes deve ser abordada à luz quer dos princípios fundamentais consagrados no ordenamento jurídico nacional, quer dos princípios gerais e fundamentais consagrados e protegidos no seio da União Europeia, buscando formas de proteger juridicamente os contribuintes visados por procedimentos de Troca Internacional de Informação Tributária, e informando a criação os institutos necessários à salvaguarda do direito de confidencialidade, e do direito à privacidade e proteção de dados.

Neste contexto encetaremos uma abordagem a esta temática no âmbito do ordenamento jurídico nacional e no seio do direito da União Europeia.

3.1 Os imperativos Constitucionais e o Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia.

Quando se fala em direitos dos contribuintes a lei mãe protetora é, obviamente, a Constituição da República Portuguesa (CRP). Consagra esta nos seus artigos 12.º, n.º 1 e 13.º que *“Todos os cidadãos gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição”* possuindo, *“(...) a mesma dignidade social e são iguais perante a lei”*, incluindo os cidadãos portugueses que se encontrem ou residam no estrangeiro (artigo 14.º CRP). Ou seja, a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes resulta da CRP, na qual são conclamados verdadeiros princípios de proteção jurídica dos cidadãos-contribuintes contra a ameaça de violação de direitos, liberdades e garantias pessoais.

Os direitos, liberdades e garantias *“(...) são diretamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas”*, ou seja, quer o legislador fiscal, quer a Administração Fiscal, quer os Tribunais Fiscais estão adstritos à observância dos direitos fundamentais (artigo 18.º CRP), os quais incluem ainda os direitos fundamentais reconhecidos e protegidos no ordenamento jurídico da União Europeia (artigos. 8.º, n.º 1 e 16.º, n.º 1 da CRP).

Atento ao objeto do nosso estudo, debruçar-nos-emos, primeiramente, sobre os princípios Constitucionais que se afiguram relevantes para a proteção do contribuinte no âmbito da Troca Internacional de Informação Tributária, analisando de, seguida, os

direitos fundamentais reconhecidos e protegidos no ordenamento jurídico primário da União Europeia, nomeadamente no Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia.

No seu artigo 26.º, a CRP confere dignidade constitucional a um conjunto de direitos pessoais, como é o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, visando impedir o acesso de estranhos a informações sobre a vida privada e familiar e a divulgação de informações sobre a vida privada e familiar de outrem. Em causa estão as restrições ao direito à informação e a criação de instrumentos jurídicos que funcionem como garantias do direito à privacidade, com destaque para o sigilo profissional, o sigilo bancário e o sigilo fiscal.

A consagração da regra do sigilo fiscal corresponde, precisamente, à extensão e reconhecimento do direito à privacidade no âmbito da atividade tributária, enquanto direito fundamental constitucionalmente consagrado, que privilegia a tutela da intimidade dos contribuintes e que se traduz num impedimento quer ao acesso a estranhos, quer à divulgação de informações disponíveis acerca da vida pessoal e privada dos contribuintes. Abrangidos estão os dados de natureza pessoal dos contribuintes e os dados expressivos da sua situação tributária, os quais só podem ser revelados a terceiros nos casos expressamente previstos na lei, em resposta a um motivo social imperioso, e apenas na medida estritamente necessária para satisfazer o equilíbrio entre os interesses em jogo.

Acontece que o desenvolvimento dos meios tecnológicos e o crescente recurso a meios eletrónicos tornam cada vez mais importantes as garantias contra o tratamento e utilização abusiva de dados pessoais informatizados. E daí que, o artigo 35.º da CRP consagre a proteção dos cidadãos perante o tratamento de dados pessoais informatizados, abrangendo não apenas a individualização, fixação e recolha de dados, mas também a sua conexão, transmissão, utilização e publicação. Ao tratamento informático de dados pessoais encontram-se associados outros direitos fundamentais, nomeadamente, o direito à dignidade da pessoa humana, o desenvolvimento da personalidade, da integridade pessoal e da autodeterminação informativa, podendo afirmar-se que, quanto mais os dados se relacionam com a dignidade, a personalidade, a integridade e a autodeterminação das pessoas, mais restrições se impõem à sua utilização e recolha.

Em consequência, reconhece-se e garante-se um conjunto de direitos fundamentais em matéria de defesa contra o tratamento informático de dados pessoais, como forma de densificar o direito à autodeterminação informacional: o direito de acesso das pessoas aos registos informáticos para conhecimento dos seus dados pessoais, bem como a retificação e atualização dos mesmos; o direito ao sigilo em relação aos responsáveis de ficheiros

automatizados e a terceiros dos dados pessoais informatizados e ainda o direito ao não tratamento informático de certos tipos de dados pessoais.

Os contribuintes têm o direito de conhecer os dados constantes dos registos informáticos, quer sejam públicos, quer sejam privados, bem como o direito ao esclarecimento acerca da finalidade da recolha e processamento dos dados logo no momento inicial da sua recolha.¹⁵ Para além disso, os dados devem ser exclusivamente utilizados para a prossecução dos fins previamente especificados¹⁶.

O artigo 103.º da CRP consagra o princípio da legalidade fiscal, que atribui à Assembleia da República, enquanto instituição representativa dos contribuintes, a competência exclusiva para aprovação de todas as leis que contendam com as garantias dos particulares. Tal reserva fundamenta-se nos princípios de segurança jurídica e proteção da confiança dos contribuintes, que constituem para os mesmos direitos de extrema importância e como tal constitucionalmente consagrados direcionados para a aplicação do direito pela Administração Fiscal.

As garantias dos contribuintes têm assento constitucional (artigo 268.º da CRP), e são a consequência necessária de um Estado de Direito, devendo a Administração Fiscal atuar em conformidade com os limites impostos pela lei na prossecução do interesse público, e de acordo com os princípios da legalidade, proporcionalidade, igualdade, justiça, imparcialidade e celeridade no respeito por aquelas garantias.

Por fim, e ainda como garantia de defesa dos direitos fundamentais estatui a CRP no artigo 20.º que *“A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos (...), a significar que, levado a cabo um procedimento de troca internacional de informação tributária, é, expressamente assegurado aos contribuintes visados, o direito de poderem recorrer ao controlo judicial para apreciação da legalidade da troca de informação.*

Saindo da perspectiva estritamente doméstica e passando ao contexto europeu comunitário, também aí os contribuintes encontram mecanismos de proteção no ordenamento jurídico na União Europeia, nomeadamente, no Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia., no âmbito do procedimento de Troca Internacional de Informação Tributária,

¹⁵ MOREIRA, Vital e CANOTILHO, J. J. Gomes – *“Constituição da República Portuguesa Anotada Vol. II”*, Coimbra Editora, 4.ª ed., Agosto 2010, p. 551 e seguintes.

¹⁶ MOREIRA, Vital e CANOTILHO, J. J. Gomes – *“Constituição da República Portuguesa Anotada Vol. II”*, Coimbra Editora, 4.ª ed., Agosto 2010, p. 551 e seguintes.

No seu artigo 16.º o TFUE prevê que o Parlamento e o Conselho estabeleçam as normas relativas à proteção das pessoas singulares no que respeita ao tratamento de dados pessoais pelas instituições, órgãos e agências da União, bem como pelos Estados Membros no exercício de atividades relativas à aplicação do direito da União. E, nos artigos 18.º e 19.º em matéria de não discriminação, o princípio decorrente é o da proibição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, o que apresenta também importantes reflexos no domínio da troca de informação tributária entre os Estados Membros da União Europeia, já que a sua aplicação impede os Estados Membros subordinem ao cumprimento de determinados deveres formais, estabelecidos de acordo com as suas legislações internas, o exercício de certos direitos pelos contribuintes, distinguindo entre residentes e não residentes. Ou seja, um contribuinte não residente num Estado Membro deve ter a possibilidade de comprovar o direito que aí invoca nas mesmas condições que um contribuinte residente.

3.2 A Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia e a Convenção Europeia para Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais.

À proteção concedida pelo artigo 16.º do TFUE, juntam-se outras salvaguardas dignas de menção, como é, desde logo, o caso da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (CDFUE), da Convenção Europeia para Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais (CEDH).

Desenvolvamos.

A CDFUE tornou-se parte do direito primário europeu em Dezembro de 2009, após a aprovação do Tratado de Lisboa, como o próprio Tratado da União Europeia (TUE) reconhece no seu artigo 6.º, n.º 1 o valor obrigatório dela estabelecendo que *“A União reconhece os direitos, as liberdades e os princípios enunciados na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, de 7 de dezembro de 2000, com as adaptações que lhe foram introduzidas em 12 de dezembro de 2007, em Estrasburgo, e que tem o mesmo valor jurídico que os Tratados”*.

Por sua vez, e como já referido, também o TFUE estabeleceu a base legal para a implementação de regras de proteção de dados cobrindo, aliás, todas as áreas do direito comunitário.

Segundo o artigo 7.º da CDFUE *“Todas as pessoas têm direito ao respeito pela sua vida privada e familiar, pelo seu domicílio e pelas suas comunicações”*.

A Declaração dos Direitos do Homem, aprovada pela Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU), em 10 de Dezembro de 1948, garantindo direitos humanos a todos os povos e nações inclui no seu artigo 12 o direito de proteção da vida pessoal e familiar, inspirou o Conselho da Europa a aprovar a CEDH, em 1950 e com entrada em vigor em 1953, cujo artigo 8.º estatui: “1- Qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência. 2- Não pode haver ingerência da autoridade pública no exercício deste direito senão quando esta ingerência estiver prevista na lei e constituir uma providência que, numa sociedade democrática, seja necessária para a segurança nacional, para a segurança pública, para o bem-estar económico do país, a defesa da ordem e a prevenção das infrações penais, a proteção da saúde ou da moral, ou a proteção dos direitos liberdades e garantias”.

Posteriormente, ao Tribunal dos Direitos Humanos, criado em 1959, cabe assegurar a observação do respeito pela CEDH e interpretar os seus preceitos, sendo a sua jurisprudência é indispensável para o desenvolvimento da proteção de dados ao nível europeu.

Referência ainda ao Pacto Internacional dos Direitos Cívicos e Políticos (PIDCP), aprovado em 1966, pela Assembleia Geral das Nações Unidas, tendo entrado em vigor em 23 de Março de 1976, e ratificado por 169 países, incluindo todos os Estados Membros da UE, e em cujo artigo 17.º é também garantido o direito à privacidade, a qual segundo o Comité dos Direitos Humanos inclui a proteção de dados.

Resulta destas normas que o direito ao respeito pela vida privada e familiar é reconhecido no ordenamento jurídico europeu como um direito fundamental das pessoas, e conseqüentemente impõe-se a sua estrita observância, enquanto tal, seja às instituições europeias, seja aos próprios Estados Membros. Este direito, assumirá, sem dúvida, particular relevância para os contribuintes visados pelos procedimentos de troca de informação tributária, na medida em que, enquanto direito fundamental impõe que as autoridades fiscais dos Estados não possam desenvolver a sua atividade investigadora adotando medidas que o restrinjam de forma inadmissível e, logo, ilegítima. Isto sem prejuízo de os procedimentos de troca de informação tributária consubstanciarem, eles

próprios, uma ingerência legítima no direito ao respeito pela vida privada e familiar, tendo em conta os fins que prosseguem. Não podemos confundir os procedimentos de troca de informação tributária enquanto mecanismo de assistência mútua e cooperação administrativa legalmente previstos e regulados, com as medidas concretas que são adotadas pelas administrações fiscais, aquando da sua implementação prática, pois a legitimidade de que aquelas gozam, enquanto restrição ao direito pelo respeito da vida privada e familiar, não justifica nem legitima toda e qualquer atuação das administrações fiscais.

Além disso, a Convenção para a Proteção das Pessoas relativamente ao Tratamento Automatizado de Dados de Caráter Pessoal (Convenção 108) do Conselho da Europa, que entrou em vigor em 1985, disponível para adesão por países europeus e não europeus, realça também ela a importância da proteção de dados e fornece garantias em conexão com a recolha e processamento de dados pessoais e enriquece os direitos das pessoas ao conhecimento que dados a eles respeitantes são armazenados. Além de que introduz definições importantes como são os casos de “dados” pessoais”, “processamento automático” e “controlador dos ficheiros”. Houve um Protocolo Adicional adotado em 2001 que acrescentou regras sobre as entidades de supervisão independente e sobre a transferência de dados para países terceiros.

3.3 A Convenção da OCDE e do Conselho da Europa sobre Assistência Mútua e Cooperação Administrativa.

Como se deixou repetidamente dito, a globalização económica, trouxe consigo um enorme desenvolvimento dos fluxos internacionais de pessoas, capitais, bens e serviços, o que levou a um aumento da possibilidade de evasão e fraude fiscal, tornando-se essencial a assistência mútua e cooperação administrativa entre os aplicadores dos sistemas tributários, as administrações fiscais.

Nesse contexto, a OCDE e o Conselho da Europa lançaram em conjunto projeto ambicioso que culminou com a criação da Convenção multilateral sobre assistência mútua e cooperação administrativa em matéria fiscal, assinada em 25 de Janeiro de 1988.

Conscientes de que a urgência e indispensabilidade da assistência mútua e cooperação administrativa em matéria fiscal não pode, em caso algum, ultrapassar limites de razoabilidade e proporcionalidade, nomeadamente, não pode violar os direitos

fundamentais dos contribuintes, o articulado tem implícita a vontade de consubstanciar o equilíbrio entre a efetividade daquela com o respeito por estes. A Convenção contém, em consequência, proibições/limitações de atuação impostas aos países que a ela aderiram.

Desde logo, de acordo com o seu artigo 4.º, as partes só poderão trocar “*informação previsivelmente relevante*”, ou seja, factos que possam revelar interesse para a correta aplicação das legislações nacionais das partes, bem como ajudar o contribuinte a fazer valer os seus direitos face a benefícios fiscais. Visa-se, essencialmente, assegurar que as partes não podem pedir indiscriminadamente informações ou solicitar informações cuja relevância seja improvável para o esclarecimento dos assuntos fiscais de uma pessoa (proibição das *fishing expeditions*). E, o artigo 17.º garante a notificação dos documentos ao contribuinte, para garantir, na medida do possível, que o contribuinte recebe os documentos, avisos ou notificações de modo a evitar que sejam tomadas medidas executórias em relação a este.

O artigo 21.º da Convenção reveste uma particular importância no que diz respeito às garantias dos contribuintes. No seu n.º 1 indica, de maneira explícita, o que está implícito ao longo da Convenção, *maxime*, que os direitos e as garantias de que beneficiam as pessoas por força da legislação e das práticas administrativas nacionais não são de forma alguma afetados pela Convenção apesar do seu objeto ser uma cooperação e assistência visando o cumprimento fiscal. No n.º 2 consagra-se, em primeiro lugar, o princípio geral segundo o qual o Estado requerido não é obrigado a tomar medidas não conformes com a sua própria legislação, sendo apenas obrigado a executar as competências e os procedimentos de que dispõe nos termos da sua legislação interna (a alínea c) a estabelecer que o Estado requerido não é obrigado a recolher informações que não poderia obter por força da sua própria legislação). Dito de outro modo, o Estado requerido deve reunir as informações necessárias ao outro Estado nas mesmas condições em que o faria se se tratasse de aplicar a sua própria legislação fiscal.

A alínea d) ainda do mesmo número contém uma reserva quanto à comunicação de certas informações com carácter de confidencialidade, com o Estado a dever ponderar, cuidadosamente, os interesses do contribuinte, e, como tal, dispendo de uma margem de discricionariedade que lhe permite recusar todas ou algumas das informações solicitadas. Assim, o Estado pode decidir prestar as informações se considerar que não há razões suficientes para supor que o contribuinte envolvido corre o risco de sofrer consequências negativas incompatíveis com a troca de informação e adotar posição contrária se entender que elas existem.

O direito à privacidade, que sabemos ser acolhido em diversos instrumentos relativos aos direitos humanos, e instrumentos internacionais mais direcionados, encontra também tradução nesta Convenção, onde o artigo 22.º garante o respeito pela confidencialidade das informações, como forma de proteger os legítimos interesses dos contribuintes. Os Estados não podem divulgar informações sobre as pessoas abrangidas pela troca de informação. As disposições sobre a confidencialidade consagrada na Convenção não podem aliás ser postas em causa pelas leis nacionais.

Garantido é também o direito a que a informação não pode ser usada para fins diferentes dos fins para os quais a informação foi trocada ou para outras questões, podendo também os contribuintes impedir a utilização abusiva das informações confidenciais transmitidas pelo Estado requerido ou o abuso do poder discricionário da administração tributária. Caso a comunicação de informações levante sérias dúvidas ou seja suscetível de violar direitos, liberdades e garantias dos contribuintes, o Estado requerido pode formular uma reserva (artigo 21.º, n.º 2, al. d) da Convenção).

Em suma, compete aos Estados envolvidos o dever de se esforçarem no sentido de proteger os legítimos interesses dos contribuintes, atuando sempre tendo como princípio de atuação a necessidade de proteger, nos fluxos de dados pessoais, a confidencialidade das informações, e a proteção da privacidade.

3.4 O Regulamento da Proteção de Dados.

O Parlamento Europeu tinha salientado, já em 1975, a necessidade de uma diretiva relativa à proteção de dados¹⁷, sem que tal tenha tido concretização senão bem mais tarde, em 1995, com a Diretiva de Proteção de Dados. Até aí as regras “protetoras” podiam encontrar-se no Acordo de Schengen que antes de 1999, data em que foi implementado, abrangia apenas o Benelux, a Alemanha e a França.

De facto, o direito à proteção dos dados pessoais foi objeto de regulamentação na Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 24 de Outubro de 1995.

Estamos agora no domínio do direito comunitário secundário, e o objetivo da Diretiva era sobretudo o de garantir um nível *standard* equivalente de proteção dos dados pessoais em todos os Estados Membros, removendo obstáculos aos fluxos dos dados

¹⁷ Resolução do Parlamento Europeu sobre a Proteção de Direitos das Pessoas face ao progresso no desenvolvimento tecnológico no campo do processamento automático de dados JOC 60/48 (1975).

assegurando concomitantemente a proteção do direito à privacidade. Verdade é porém que os seus comandos se dirigiam aos Estados Membros mas não às próprias instituições europeias, pelo que o artigo 286, do Tratado que estabelecia a Comunidade Europeia, a partir do Tratado de Amesterdão (1999), passa a referir que “os atos comunitários sobre a proteção das pessoas no que respeita ao processamento de dados pessoais e ao livre movimento de tais dados aplicar-se-á às instituições e corpos da UE”. E, em resultado, diretivas adicionais de proteção de dados para sectores específicos¹⁸ e um Regulamento sobre o processamento de dados pessoais pelas instituições e corpos comunitários.

Com todos estes desenvolvimentos, em 27 de Abril de 2016, e depois de vários anos de difíceis negociações, a Diretiva 95/46/CE, foi revogada e substituída pelo Regulamento Geral de Proteção de Dados – o Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho de 27 de Abril de 2016 (RGPD) – que entrou em vigor em 25 de Maio de 2018, em todos os Estados Membros. Nele se estabelecem os princípios e as regras em matéria de proteção das pessoas singulares relativamente ao tratamento e circulação dos seus dados pessoais no respeito pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais das pessoas singulares (artigo 1.º do Regulamento (UE) 2016/679), proteção que deve ser equivalente em todos os Estados Membros. Os princípios da proteção de dados, estabelecidos no artigo 5.º do Regulamento, deverão aplicar-se a qualquer informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável.

A evolução tecnológica e a globalização criaram efetivamente novos desafios em matéria de proteção de dados pessoais, na medida em que as novas tecnologias permitem às autoridades fiscais uma utilização de dados pessoais sem precedentes no exercício das suas atividades, tal exigindo um quadro de proteção de dados sólido e coerente, apoiado por uma aplicação rigorosa das regras, a par com um controlo dos visados da utilização que é feita dos seus dados pessoais, reforçando, deste modo, a segurança jurídica e prática das pessoas singulares.

O Regulamento aplica-se às pessoas singulares, independentemente da sua nacionalidade ou do seu local de residência (artigo 3.º). O tratamento de dados (das pessoas singulares) deverá ser feito por meios automatizados, bem como por meios não automatizados, se os dados pessoais estiverem contidos ou se forem destinados a um sistema de ficheiros (artigo 2.º), e sempre com observação da exigência de que o

¹⁸ Diretiva 97/66/CE do Parlamento Europeu, de 15 de Dezembro de 1997 no sector das telecomunicações, substituída depois pela Diretiva 2002/58/CE de 12 de Julho de 2002, para as comunicações eletrónicas, alterada pela Diretiva 2009/136/CE, de 25 de Novembro de 2009.

tratamento dos dados pessoais seja efetuado de forma lícita, leal e transparente em relação ao seu titular. Para que o tratamento seja lícito, os dados pessoais deverão ser tratados com base no consentimento do titular dos mesmos (artigo 7.º) e com alertas para os riscos, regras, garantias e direitos associados ao tratamento dos dados pessoais e para os meios que dispõem os interessados para exercerem os seus direitos relativamente a esse tratamento, com o princípio da transparência a exigir que as informações ou comunicações relacionadas com o tratamento dos dados pessoais sejam de fácil acesso e compreensão, e formuladas numa linguagem clara e simples. As finalidades específicas do tratamento dos dados pessoais deverão ser explícitas e legítimas e ser determinadas aquando da sua recolha. Sendo que, o tratamento de dados pessoais para fins que não aqueles para os quais tenham sido inicialmente recolhidos apenas deverá ser autorizado se for compatível com as finalidades para os quais os dados pessoais tenham sido inicialmente recolhidos.

Em qualquer caso, os dados pessoais deverão ser os adequados, pertinentes, e sempre limitados ao necessário para os efeitos para os quais são tratados, devendo nesse tratamento, sempre se mostrar garantida a devida segurança e confidencialidade.

Ou seja, os princípios inerentes ao tratamento de dados pessoais exigem, essencialmente, que os titulares dos dados sejam informados das operações de tratamento de dados e das suas finalidades. No momento da recolha, seja junto do titular, ou de outras fontes, as informações sobre o tratamento dos dados pessoais relativos ao titular dos dados deverão ser a estes fornecidos dentro de um prazo razoável, a avaliar consoante as circunstâncias. Deve ainda o titular dos dados ser informado, caso os dados sejam comunicados a outro destinatário, das finalidades para as quais esses dados pessoais são tratados, sempre que estes sejam utilizados para outro fim que não aquele para o qual tenham sido recolhidos e do período durante a qual os dados são tratados (artigos. 12.º, 13.º e 14.º ainda do Regulamento em análise). O artigo 15.º do Regulamento garante ao titular dos dados o direito de aceder aos dados pessoais recolhidos que lhe digam respeito e de exercer esse direito com facilidade, a fim de conhecer, verificar e tomar conhecimento do tratamento averiguando a sua licitude, sendo, na sequência dado aos titulares dos dados direito a retificação e apagamento quando caso disso (artigos 16.º e 17.º). Na eventualidade de os dados deixarem de ser necessários para a finalidade para a qual foram recolhidos ou tratados, os titulares podem retirar o consentimento e oporem-se ao tratamento dos dados pessoais que lhe respeitem.

A defesa dos direitos, liberdades e garantias das pessoas singulares relativamente ao tratamento dos seus dados pessoais exige a adoção de medidas técnicas e organizativas adequadas, a fim de assegurar o cumprimento dos requisitos do regulamento. O responsável pelo tratamento deverá adotar orientações internas e aplicar medidas que respeitem, em especial, os princípios da proteção de dados desde a conceção e da proteção de dados por defeito. Tais medidas podem incluir a minimização do tratamento de dados pessoais, e pseudonimização de dados pessoais o mais cedo possível, a transparência no que toca às funções e ao tratamento de dados pessoais, a possibilidade de o titular dos dados controlar o tratamento desses dados e a possibilidade de o responsável pelo tratamento criar e melhorar medidas de segurança. A fim de preservar a segurança o responsável pelo tratamento deverá avaliar os riscos que o tratamento implica e aplicar medidas que os atenuem. Essas medidas deverão assegurar um nível de segurança adequado, nomeadamente a confidencialidade, tendo em conta as técnicas mais avançadas e os custos da sua aplicação em função dos riscos e da natureza dos dados pessoais a proteger.

No âmbito da troca internacional de informação tributária, a relevância da proteção de dados é perceptível se atendermos ao conteúdo dos princípios relativos à qualidade dos dados e à legitimidade do tratamento dos dados, e se tivermos em conta os direitos que são conferidos às pessoas singulares cujos dados pessoais sejam objeto de tratamento.

3.5 A Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

A abordagem ao tema exige também uma abordagem à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia em decisões sobre a temática em análise. Destacamos alguns acórdãos mais recentes.

A primeira abordagem vai para o Processo C-276/12, *Jiří Sabou vs. Finanční ředitelství pro hlavní Prahu*, de 22 de Outubro de 2013, que opôs J. Sabou, futebolista profissional, aos serviços fiscais da cidade de Praga, e nele se debatiam os direitos dos contribuintes.

J. Sabou (doravante *Sabou*), sujeito passivo residente na República Checa, incluiu, na sua declaração de rendimentos de 2004, despesas que suportou em diversos Estados Membros (EM) com vista a uma possível transferência para um dos clubes desses EM.

As autoridades fiscais levantaram dúvidas sobre a veracidade dessas despesas e desencadearam uma auditoria que envolveu pedidos de informações às autoridades fiscais de vários EM, concluindo-se que nenhum dos clubes tinha tido contactos com *Sabou* ou com o seu agente, razões que levaram a autoridade tributária a emitir uma liquidação adicional de imposto sobre o rendimento devido por *Sabou*, desconsiderando as despesas declaradas.

Sabou discordou, arguindo que as autoridades fiscais checas não tinham obtido legalmente informações, designadamente por não ter sido previamente notificado da realização do procedimento e não ter sido chamado a participar na inquirição de testemunhas, direitos que entendia estarem consagrados na legislação checa. Apresentou impugnação judicial junto do Tribunal Municipal de Praga e, posteriormente, recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA).

Perante o litígio apresentado, o STA checo decidiu apresentar um pedido de reenvio prejudicial, por se questionar sobre a existência, ou não, do direito do contribuinte participar nas trocas de informações efetuadas entre autoridades tributárias competentes no âmbito da Diretiva 77/799/CEE e sobre o modo como os direitos fundamentais garantidos pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (CDFUE) podem determinar ou não a existência daquele direito. Foram três as questões prejudiciais:

1. Resulta do Direito Comunitário que um contribuinte tem o direito de ser informado de uma decisão das autoridades fiscais quando decidem fazer um pedido de informação ao abrigo da Diretiva 77/799/CEE? E tem ele direito a tomar parte na formulação desse pedido? E se tais direitos não resultarem da lei europeia, é possível que o direito nacional lhe confira similares direitos?

2. Tem o contribuinte direito de tomar parte nas inquirições no EM requerido no decurso do procedimento de troca de informação em análise? Está o EM requerido obrigado a informar previamente o visado sobre quando vão ser examinadas as provas, se tiver sido requerido a fazê-lo pelo EM requerente?

3. Estão as autoridades fiscais do EM requerido obrigadas, no fornecimento da informação, ao abrigo da Diretiva 77/799/CEE, a observar um conteúdo mínimo na sua resposta, de que resultem claras as fontes e os meios utilizados? Pode o contribuinte pôr em causa o conteúdo da informação obtida quanto aos defeitos procedimentais no Estado requerido, anteriores ao fornecimento da informação? Ou, aplica-se o princípio da confiança e cooperação mútuas, de acordo com o qual a informação fornecida pelas autoridades requeridas não pode ser posta em causa?

O TJUE analisou os factos relevantes e os argumentos apresentados pelas partes, começando por salientar que a Diretiva 77/799/CEE tem por principal objetivo a luta contra a fraude e evasão fiscal. Analisa depois, e conjuntamente, as duas primeiras questões e, na sua apreciação afirma que a Diretiva regula a cooperação entre as autoridades tributárias competentes dos EM, mas não confere ao contribuinte nenhum dos direitos referidos nas questões preliminares.

Importante no Acórdão é o reconhecimento que o direito da UE não contém qualquer norma que preveja a possibilidade de colocar em causa as fontes das informações trocadas, devendo essa garantia ser prevista pelos ordenamentos jurídicos nacionais.

Sobre o saber se a decisão de uma autoridade competente de um EM de solicitar à autoridade competente de outro EM, ou a decisão de proceder a inquirição de testemunhas, constituem atos que implicam a participação do contribuinte, o TJUE decide pela negativa, por essa não obrigação.

É que, observou o TJUE, a Diretiva 77/799/CEE não concede ao contribuinte o direito de pôr em causa a informação recolhida, não impondo nenhuma obrigação a esse respeito. Apenas as leis nacionais podem estabelecer as regras que entendam adequadas. O contribuinte apenas pode pôr em causa a informação que lhe respeita e que foi fornecida às autoridades do EM requerente, nos termos das regras e procedimentos aplicáveis no “seu” Estado Membro.

Em conclusão o Acórdão deixou claro que a Diretiva 77/799/CEE não contém base legal suficiente para conferir aos contribuintes direitos relativos ao procedimento comunitário de troca de informação na fase de obtenção da informação, estabelecendo tão só, e de forma expressa, direitos e obrigações ao nível dos EM e não entre eles e os seus contribuintes, matéria que resta totalmente na competência dos respetivos EM.

Num outro e posterior Processo, C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA vs. Directeur de l'administration des contributions directes*, de 16 de Maio de 2017, *Berlioz* é uma sociedade anónima que beneficiou dos dividendos que a sua filial francesa, *Cofima*, lhe pagou, em regime de isenção de retenção na fonte. A Administração Fiscal Francesa tinha dúvidas sobre se a isenção de que a *Cofima* beneficiou respeitava as condições previstas no direito francês.

Como tal, enviou à Administração Luxemburguesa um pedido de informação, já com base na Diretiva 2011/16, sobre *Berlioz*, tendo então respetivo Diretor da dos

Impostos Diretos ordenado a *Berlioz* que lhe comunicasse as relevantes informações (nomes e endereços dos seus sócios, valor do capital detido por cada sócio e percentagem de detenção de cada sócio). *Berlioz* recusou, fundamentando a recusa no entendimento de que a informação requerida não era presumível que fosse relevante para os fins da auditoria fiscal francesa. Em consequência foi-lhe aplicada uma multa.

Inconformado, *Berlioz* interpôs recurso para o Tribunal de 1ª Instância da sanção pecuniária aplicada e pediu a anulação do pedido de cooperação, tendo por aquele sido reduzido o valor da sanção mas rejeitado o pedido de anulação da decisão sobre o pedido de informação, por falta de base legal.

De novo, recurso de *Berlioz* para o Supremo Tribunal Administrativo, alegando violação do seu direito à tutela judicial efetiva garantida pela CDFUE. O Tribunal considerou a relevância da CDFUE, nomeadamente o seu artigo 47.º, e decidiu colocar ao TJUE algumas questões prejudiciais:

1) Quando aplica uma sanção pecuniária a um administrado que recusa prestar informações no âmbito da troca de informação, um EM aplica o Direito da União, e como tal é aplicável aquela Carta?

2) Pode o administrado invocar o artigo 47.º da Carta se considerar que a referida sanção pecuniária se baseia num pedido de informação cuja validade questiona?

3) O direito de ação a um tribunal imparcial (artigo 47.º CDFUE) exige que o juiz nacional tenha competência de plena jurisdição no âmbito do recurso interposto contra uma sanção pecuniária?

4) O conceito “relevância previsível” da Diretiva 211/16 (artigo 1.º, n.º 1 e 5.º) traduz uma condição de validade do pedido de informação?

5) A fiscalização que a Administração Fiscal e o Juiz do Estado requerido devem efetuar limita-se à regularidade formal do pedido de informação?

6) O artigo 47.º, n.º 2 da CDFUE impõem que o pedido de informação seja comunicado ao destinatário e ao Tribunal no âmbito do recurso interposto da sanção pecuniária subsequente?

As respostas do TJUE, tendo também em consideração as conclusões do Advogado-Geral Melchion Wathelet foram as de que a Diretiva 2011/16 não prevê expressamente a aplicação de medidas de sanção, no entanto, obriga os Estados Membros a tomarem as medidas necessárias para a obtenção das informações solicitadas de forma a respeitarem

as obrigações que lhes incumbem em matéria de troca de informação¹⁹, pelo que garantir o efeito útil da Diretiva comporta a existência de dispositivos, como a sanção pecuniária, que incentivem o administrado a responder aos pedidos das administrações fiscais permitindo, desta forma, que a autoridade fiscal requerida cumpra com as suas obrigações para com a autoridade fiscal requerente. Aplica o Direito da UE o EM na aplicação da sanção. E como aliás resulta da sua jurisprudência, os direitos fundamentais garantidos pela ordem jurídica da União são aplicáveis em todas as situações reguladas pelo direito da União, implicando a aplicabilidade deste direito i a aplicabilidade dos direitos fundamentais garantidos pela Carta.

A sanção pecuniária, apesar de baseada numa disposição nacional, tem como objetivo dar cumprimento às obrigações previstas na Diretiva 2011/16, em aplicação do Direito da União e consequentemente da Carta, pelo que as suas disposições, e em particular o artigo 47.º, são aplicáveis no caso em análise, podendo *Berlioz* invocar o direito garantido pelo direito da União, na aceção do artigo 47.º da Carta.

Em matéria de relevância previsível das informações, a autoridade requerida deve verificar se as mesmas estão ou não desprovidas de relevância previsível para a investigação conduzida pela autoridade requerente, a qual para o efeito deve fundamentar o pedido de forma a tal adequada. O controlo, pela autoridade requerida, não se limita, portanto, a uma verificação sumária e formal da regularidade do pedido, devendo também permitir-lhe certificar-se de que as informações requeridas não são desprovidas de relevância previsível tendo em conta a identidade do contribuinte visado e a do terceiro eventualmente requerido, e as necessidades da investigação fiscal em causa. Sem esquecer que os artigos 1.º, n.º 1 e 5.º da Diretiva 2011/16 estabelecem a “relevância previsível” das informações solicitadas como condição do pedido relativo a essas informações, com o objetivo de permitir à autoridade requerente obter toda a informação que a sua investigação lhe pareça justificar, sem contudo a autorizar a extravasar de forma manifesta o âmbito dessa investigação nem a impor encargos excessivos à autoridade requerida.

A efetividade da fiscalização jurisdicional garantida pelo artigo 47.º da Carta exige que a fundamentação dada pela autoridade requerente permita ao juiz nacional exercer a fiscalização da legalidade do pedido de informações, ou seja, no âmbito de um recurso interposto por um administrado de uma sanção pecuniária que lhe tenha sido aplicada

¹⁹ Cfr. Artigo 22.º da Diretiva 2011/16

pela autoridade requerida por inobservância de uma decisão de injunção por ela adotada na sequência de um pedido de informação emanado da autoridade requerente ao abrigo da Diretiva 2011/16, o juiz nacional tem, além da competência para reformar a sanção aplicada, competência para fiscalizar a legalidade dessa decisão de injunção.

Por fim, e se, para que o juiz do Estado requerido possa exercer a sua fiscalização jurisdicional, é necessário que possa ter acesso ao pedido de informações transmitido pelo Estado requerente ao Estado requerido, ao administrado não assiste um direito de acesso a todo esse pedido de informações, que permanece um documento secreto, em conformidade com o artigo 16.º da Diretiva.

Em suma, podemos dizer que o Acórdão *Berlioz* confere aos contribuintes direitos relativos ao procedimento de troca de informação, garantindo-lhes a aplicação do direito da União e consequentemente a aplicação da Carta quando lhes seja aplicada uma sanção pecuniária administrativa por inobservância do pedido de informação, permitindo-lhes um recurso judicial efetivo, para assim impugnar a legalidade da decisão.

No último dos Processos de que temos conhecimento à data em que elaboramos este trabalho, o Processo C-73/16, *Peter Puškár v. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Kriminálny úrad finančnej správy*, de 27 de Setembro de 2017, o contribuinte *Peter Puškár* pede ao Supremo Tribunal da Eslováquia, que proíba todas as autoridades fiscais de inserir o seu nome na lista de pessoas singulares que, na opinião da administração pública, são «testas de ferro» (designação coloquial das pessoas que ocupam cargos diretivos fictícios), lista essa em que uma pessoa singular é, em regra, associada a uma ou mais pessoas coletivas em que terá atuado como tal, juntamente com a indicação do seu número de identificação nacional, do número de identificação fiscal e duração do seu mandato. Simultaneamente, pede ainda que a referida autoridade elimine o seu nome de uma outra lista análoga e dos sistemas informáticos da administração, com o fundamento de que tal inclusão violava o seu direito à proteção da personalidade, mais especificamente o direito à proteção da sua honra, da sua dignidade e da sua reputação.

O recurso foi negado, por infundado devido a razões processuais e de mérito. Em sede de posterior recurso, o Tribunal Constitucional chamado a pronunciar-se entendeu que com a sua decisão o Supremo Tribunal tinha violado os direitos fundamentais do recorrente - direito fundamental à proteção contra a recolha não autorizada e outros usos abusivos dos seus dados pessoais, bem como direito à vida privada - e anulou as anteriores decisões remetendo ao Supremo o processo para novo exame, alertando para a respetiva

vinculação à jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH) em matéria de proteção de dados pessoais.

Neste contexto, o Supremo Tribunal decide colocar ao TJUE questões prejudiciais, a saber: (i) Opõe-se o artigo 47.º, n.º 1, da CDFUE, e a Diretiva 95/46/CE de 24 de Outubro de 1995, a um normativo do direito interno de um EM (*lex specialis* eslovaca) que subordina o exercício dos direitos em análise perante um tribunal administrativo à condição de o recorrente tenha previamente esgotado todas as vias que lhe oferece esse normativo, antes de intentar a ação judicial?; (ii) Como articular o direito ao respeito da vida privada familiar, do domicílio e das comunicações, bem como o direito à proteção de dados pessoais, dos artigos 7.º e 8.º da CDFUE e da Diretiva 95/46/CE, com a obrigação dos EM de assegurarem o direito à vida privada, incluindo tratamento de dados pessoais, e ainda com o poder conferido a esses EM de permitirem o tratamento de dados pessoais quando for necessário para a prossecução do interesse público. E finalmente como se articula tudo isto (iii) com os poderes excepcionais de um EM para restringir o alcance dos direitos sempre que tal restrição constitua uma medida necessária à proteção de um interesse económico ou financeiro importante de um EM ou da UE (incluindo nos domínios monetário, orçamental ou fiscal) através de uma lista de uma autoridade financeira, que contém dados pessoais cuja inacessibilidade foi garantida por medidas técnicas e organizativas adequadas para proteger tais dados contra a sua transmissão ou o acesso não autorizados.

A resposta do TJUE, valorando também as Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott, foi a de que o artigo 47.º da CDFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional que subordina a propositura de uma ação judicial por uma pessoa que considera que foi violado o seu direito à proteção dos dados pessoais, garantido pela Diretiva 95/46/CE, ao esgotamento prévio das vias de recurso disponíveis perante as autoridades administrativas nacionais, desde que as modalidades concretas de exercício das referidas vias de recurso não afetem desproporcionadamente o direito a uma ação perante um tribunal previsto nesta disposição. O esgotamento prévio das vias de recurso disponíveis perante as autoridades administrativas nacionais não deve causar um atraso substancial à propositura de uma ação judicial, implicar a suspensão da prescrição dos direitos em causa e gerar despesas excessivas. E, o mesmo artigo 47.º deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um órgão jurisdicional nacional rejeite, como meio de prova de uma violação da proteção dos dados pessoais conferida pela Diretiva 95/46, uma lista, como a lista controvertida, apresentada pela pessoa em causa e que

contém os seus dados pessoais, no caso de esta pessoa ter obtido essa lista sem o consentimento, legalmente exigido, do responsável pelo tratamento desses dados, a menos que essa rejeição esteja prevista na legislação nacional e respeite tanto o conteúdo essencial do direito a uma ação judicial como o princípio da proporcionalidade. Por sua vez, o artigo 7.º, alínea e), da Diretiva 95/46 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a um tratamento de dados pessoais pelas autoridades de um EM, que para efeitos da cobrança de impostos e da luta contra a fraude fiscal, criam uma lista de pessoas (como a lista controvertida no processo principal), sem o consentimento das pessoas em causa, na dupla condição, de que essas autoridades estejam investidas de missões de interesse público, e de que a criação da lista e a inscrição na mesma das pessoas em causa serem efetivamente adequadas e necessárias para alcançar os objetivos prosseguidos, havendo indícios suficientes para presumir que a tal inscrição é justificada e, de estarem cumpridos todos os requisitos de licitude deste tratamento de dados pessoais face à Diretiva 95/46.

Ou seja, o Tribunal de Justiça decidiu que as autoridades fiscais poderiam legalmente compilar tal lista na ausência de consentimento, em outros dos fundamentos fornecidos para o processamento legal, previstos no artigo 7.º, alíneas b), c), d), e) e f) da Diretiva de Proteção de Dados, principalmente “desempenho de uma tarefa no interesse público”, desde que a lei preveja tal tarefa. O Tribunal concluiu também que a exigência de esgotar todos os canais administrativos antes de ir a tribunal não viola, em princípio, o direito a um recurso judicial.

4. Apreciação crítica. *Trade-Off* entre os limites aceitáveis à Troca de Informação e restrições razoáveis à Proteção de Dados dos contribuintes.

De todo o exposto, haverá de concluir-se que nos últimos anos, o mecanismo da troca internacional de informação tributária vem ganhando relevância crescente como instrumento de combate a práticas abusivas inerentes à era da globalização e ao desenvolvimento das novas tecnologias e intrinsecamente conexa com esse mecanismo está a matéria da proteção de dados pessoais.

Trata-se de interesses que, à primeira vista, parecem ser conflitantes.

A troca de informação em geral, e em particular o enfoque colocado na sua modalidade de troca automática, têm como legítimo fundamento o interesse público subjacente à boa arrecadação dos impostos devidos, em tempo oportuno e de acordo com a real capacidade contributiva de cada cidadão (ou empresa), num cercear, até ao limite do possível, de fenómenos de fraude fiscal ou de *tax avoidance* por planeamento fiscal agressivo. Mas legítimos são também os direitos, consagrados em vários instrumentos jurídicos, garantes da proteção dos dados pessoais dos cidadãos-contribuintes.

Como conciliar?

A Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos Humanos e Liberdades Fundamentais impõe-se aos Estados contratantes, com o artigo 8.º a determinar essa proteção aquando da implementação dos mecanismos de troca de informação.

A Carta dos Direitos Fundamentais, dirigida em especial às instituições e entidades europeias, tem de ser tomada em conta pelos Estados Membros na sua implementação do direito comunitário primário, em consonância com o artigo 5.º da mesma.

O Tribunal Europeu de Justiça tem vindo a repetir esta obrigação, como aliás opinou no Acórdão *Berlioz*, decidindo que quando um Estado Membro troca informação na base da Diretiva de Cooperação e Assistência Mútua ele está indiscutivelmente abrangido pela Carta dos Direitos Fundamentais, pelo que a transposição domésticas da Diretiva têm que estar em consonância com a Carta, como aliás se prevê na Diretiva. E isto cobre não apenas a troca de informação *tout court* mas também os procedimentos conducentes à recolha da informação necessária para satisfazer os pedidos de informação de outros Estados. Em *Berlioz* o TJUE decidiu que as sanções impostas a um contribuinte por não resposta a um pedido de informação estão conformes à Diretiva, pese embora o facto de da mesma não resultar expressamente que as mesmas devem ser aplicadas pelos Estados Membros.

Se a tributação indireta se encontra harmonizada, contrariamente à tributação direta, que resta, no geral, na competência dos Estados Membros, a competência deve em qualquer caso ser exercida de forma consistente com o direito comunitário. E, porque a troca de informação não se encontra fora do objetivo do direito comunitário para efeitos da proteção de dados ela está, conseqüentemente, coberta pelo âmbito do Regulamento de Proteção de Dados em vigor e que substituiu a anterior Diretiva com o mesmo âmbito, a partir de 2018. Assim, o Regulamento, no seu artigo 52.º, obriga os Estados Membros a uma efetiva implementação das suas normas, sendo o artigo 8.º aplicável à troca de informação. Tal como aquela Diretiva o Regulamento, tem por objetivo todo o

processamento de dados pessoais, excluindo, como também fazia a Diretiva, as atividades que estivessem fora do âmbito do direito comunitário, como é o caso da segurança pública, defesa, segurança do Estado e as atividades públicas nas áreas da lei criminal, e excluindo adicionalmente por exemplo o processamento de dados pessoais para efeitos de prevenção, investigação, deteção ou prossecução de ilícitos criminais ou execução de sanções criminais, incluindo as salvaguardas contra e a prevenção de ataques à segurança pública. Se tanto a Diretiva como agora o Regulamento se aplicam à troca de informação para efeitos fiscais, visando assegurar a “boa” cobrança dos impostos, atividades na área do direito penal não resultam aplicáveis. Aplicáveis são as disposições da Carta dos Direitos Fundamentais, cujo artigo 5.º n.º 1 se dirige aos Estados Membros quando implementem o direito comunitário (troca de informação sob a égide da Diretiva de Cooperação (cfr. Processos *Berlioz* e *Sabou*) e em consonância com as salvaguardas de proteção de dados da Diretiva de Proteção de Dados e do Regulamento de Proteção de Dados.

A análise é se a troca de informação para efeitos fiscais, e sobretudo a processada de forma automática está em linha com as garantias de proteção de dados consagradas nos vários instrumentos jurídicos que as consagram.

E neste contexto, estar em linha, deve necessariamente significar que:

- Exista uma indispensável base legal, o mesmo é dizer deve existir uma lei responda a dois requisitos essenciais - ser adequadamente acessível às pessoas visadas e ser por estas previsível nos seus efeitos. Deve claramente determinar o objetivo do processamento dos dados, especificar quem são as entidades destinatárias dos mesmos, estabelecer o respetivo período de armazenagem e ainda consagrar outras medidas que assegurem um procedimento justo e conforme a lei;
- Seja legítima, porque assente na necessidade de atuar na luta contra a evasão e fraude fiscal transfronteiriça assegurando uma efetiva administração e aplicação das leis fiscais em situações transfronteiras, para a salvaguarda dos interesses inerentes a um Estado de Direito e de bem-estar Social, tanto na vertente da cobrança das receitas públicas como na vertente da diminuição dos custos suportados pelas autoridades fiscais nessa cobrança;

- Seja proporcionada, garantindo uma atuação em que o interesse da obtenção dos dados processados está devidamente balanceado com o objetivo visado pelas normas que permitem o seu processamento, não devendo essa atuação ir para além do necessário para a realização do objetivo legal e legítimo. Sem esquecer, obviamente, que este se verifica também nas situações em que se trata de assegurar as obrigações que permitem ao Estado da residência tributar o rendimento das poupanças auferido fora do país pelos seus residentes, de forma a poderem ser identificados os titulares e quantificados os respetivos rendimentos, até para os comparar com os declarados e colmatar as falhas de declaração. Sem esquecer também que a existência de um conhecimento sobre toda a informação financeira permite suportar atuações das autoridades fiscais baseadas em perfis de risco e assim melhorar a eficiência e eficácia da liquidação e cobrança dos impostos. Nesta proporcionalidade entendemos dever ainda incluir-se a exigência de que os dados sejam apenas utilizados para os fins para que foram recolhidos e mantidos por um período não superior ao necessário;
- Garanta os direitos procedimentais (não sendo admitidas restrições fora de uma base legal, legítima e da necessidade e proporcionalidade dos dados) a significar que os sujeitos a quem os dados respeitam devem ter o direito de serem informados acerca do procedimento de troca de informação entre autoridades fiscais. Exceções só hão-de admitir-se as que se mostrem necessárias e com legítimos propósitos, o que acontecerá por exemplo quando o segredo no processamento apresente interesse público. Os sujeitos devem também ter direito a aceder aos seus dados pessoais, armazenados pelas autoridades fiscais, o que incluirá dados fornecidos por outras administrações, e devem também ter o direito a retificações e apagamento de dados recolhidos e/ou armazenados que não estejam em consonância com a proteção que lhes deva ser assegurada (não tenha uma base legítima e legal ou não esteja conforme com os respetivos princípios de qualidade de atuação).

Conclusões

Aqui chegados, entendemos possível formular as seguintes conclusões:

1. Os avanços na tecnologia que intensificaram consideravelmente o ritmo do comércio fora de fronteiras e deram à economia uma diferente dimensão, criaram dificuldades à aplicabilidade dos sistemas fiscais numa ótica potenciador de receitas e garante da justiça fiscal, fazendo da cooperação administrativa e assistência mútua, instrumentos indispensáveis na prossecução destes objetivos.

2. Contudo, estes instrumentos em geral, e em especial no procedimento de troca internacional de informação tributária, devem ser perspetivados não apenas no interesse dos “Estados fiscais” no combate aos contribuintes que, a final, devam qualificar-se como defraudadores, mas também na garantia de que antes de tal qualificação eles possam intervir nos atos em que se viram envolvidos e no apoio aos contribuintes cumpridores.

3. Sendo o procedimento de Troca Internacional de Informação Tributária um procedimento interestadual ou intergovernamental, aos contribuintes deve ser reconhecida uma concreta posição jurídica que compreenda não só deveres mas também direitos, através da criação de mecanismos aptos a bem tutelarem os seus legítimos direitos e interesses.

4. Esses mecanismos e os respetivos meios legais de tutela devem ser assegurados no contexto dos ordenamentos jurídicos nacionais mas também no âmbito do ordenamento jurídico europeu.

7. A tutela da posição jurídica dos contribuintes é assegurada por via dos direitos fundamentais reconhecidos e protegidos na ordem europeia através do TUE, do TFUE, da CDFUE e da CEDH, cuja eficácia assim se projeta sobre os procedimentos da Troca de Informação Tributária:

7.1. O direito à uma tutela jurisdicional efetiva, concretizada no direito de participação dos contribuintes no âmbito do procedimento de troca de informação.

7.2. Consubstanciando o procedimento de troca de informação uma ingerência legítima no direito ao respeito pela vida privada e familiar, as autoridades fiscais devem desenvolvê-lo com ausência de ações medidas que o restrinjam de forma ilegal e desproporcionada e, portanto, ilegítima.

7.3. Deve ser respeitado o direito à proteção dos dados pessoais, atendendo quer aos princípios relativos à respetiva qualidade dos dados e à legitimidade do seu tratamento, quer aos direitos conferidos às pessoas singulares a quem os dados respeitem, pesem embora limitações no âmbito da troca de informação sempre legítimas e legais.

8. Ao nível dos ordenamentos nacionais, a tutela da posição jurídica dos contribuintes visados pela troca de informação tributária, implica a consagração dos direitos de participação: notificação, audição e impugnação.

9. Entre nós, cumpre, desde logo, referenciar aqueles que são os princípios constitucionais da tributação relevantes na perspetiva do procedimento de troca de informação tributária, sejam os que fixam limites formais à tributação – princípio da legalidade e princípio da segurança jurídica -, sejam os que fixam limites materiais à tributação – princípio da igualdade fiscal e princípio do respeito pelos direitos fundamentais.

9.1. O direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, a impedir o acesso de estranhos a informações sobre a vida privada e familiar de outrem e garantindo, desta forma, o direito à privacidade.

9.2. A proteção dos cidadãos perante o tratamento de dados pessoais informatizados.

10. Sem esquecer ainda o Regulamento da Proteção de Dados (Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho de 27 de Abril de 2016) que veio a mostra-se um instrumento fundamental de garantia dos direitos liberdades e garantias dos contribuintes.

Bibliografia

FEIDGE, Edgar L. – “*The Automated Payment Transaction Tax*”, The Milken Institute Review, First Quarter 2001;

MOREIRA, Vital e CANOTILHO, J. J. Gomes – “*Constituição da República Portuguesa Anotada Vol. II*”, Coimbra Editora, 4.^a ed., Agosto 2010;

OLIVEIRA, Maria Odete Batista – *O Intercâmbio de Informação Tributária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento.*, Tese de Doutoramento, Coimbra, Almedina, Julho 2012;

PICHEL, Paulo Guilherme da Rocha – “*Troca Automática de Informações Financeiras, Respeito pela Vida Privada e Proteção de Dados das pessoas*”, Fórum Proteção de Dados, Comissão Nacional de Proteção de Dados, n.º 05 Novembro de 2018;

SOETE, Luc & KAMP Karin – “*The BIT TAX: the case for further research*”, MERIT, University of Maastricht, the Netherlands, 1996;

TANZI, Vito – *Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Terminals*, IMF Working Paper No. 00/181, International Monetary Fund (IMF); National Bureau of Economic Research (NBER), November 2000;

TOBIN, James – “*The New Economics: One Decade Older*”, Princeton University Press, 1972;

ZEE, Howell H. (1998) – “*Taxation of Financial Capital in a Globalized Environment: The Role of Withholding Taxes*”, National Tax Journal, Volume 51, Issue 3;

Jurisprudência do TJUE

Processo C-276/12, *Jiří Sabou vs. Finanční ředitelství pro hlavní Prahu*, de 22 de Outubro de 2013;

Processo C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA vs. Directeur de l'administration des contributions directes*, de 16 de Maio de 2017;

Processo C-73/16, *Peter Puškár v. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Kriminálny úrad finančnej správy*, de 27 de Setembro de 2017.