



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**A Tutela Jurídica do Sujeito Passivo no âmbito
da Troca de Informações Tributárias entre
Estados-Membros da União Europeia**

Catarina Filipa de Castro Silva

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2017

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

CENTRO REGIONAL DO PORTO

FACULDADE DE DIREITO

A Tutela Jurídica do Sujeito Passivo no âmbito da Troca de
Informações Tributárias entre Estados-Membros da União
Europeia

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, na Escola de Direito,
apresentada à Universidade Católica Portuguesa, para obtenção do grau de
Mestre em Direito.

Orientador: Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira

Porto, 21 de Novembro de 2017

Aos meus pais, por tudo.

Resumo

Os efeitos da globalização nos sistemas fiscais hodiernos são inegáveis. As fronteiras físicas foram delapidadas, o comércio internacional liberalizou-se, a livre circulação de bens, serviços e capitais intensificou-se. Perante este panorama, revelam-se acrescidas as dificuldades dos Estados em controlar fenómenos de evasão e fraude fiscais e de determinarem com clareza o concreto montante de impostos devidos.

Constatando que o aumento dos fluxos transfronteiriços adjacentes a um sistema financeiro global exige uma cooperação fiscal mais eficaz, não será de estranhar que a cooperação administrativa em matéria de fiscalidade tenha surgido como o instrumento primordial para fazer face às problemáticas referidas. Como tal, nos últimos anos, a rede de acordos internacionais que preveem a cooperação fiscal transfronteiriça aumentou consideravelmente, sendo que no âmbito da União Europeia afiguram-se como particularmente pertinentes as trocas de informações tributárias entre Estados-membros.

Curiosamente, este movimento de fomento da cooperação internacional e da transparência entre Estados não dedicou particular relevo às prerrogativas e às garantias adjacentes ao sujeito passivo nos procedimentos supracitados. Urge, portanto, perceber de que modo a posição jurídica do sujeito passivo pode ser tutelada no âmbito das trocas de informações tributárias entre Estados-Membros da União Europeia.

Palavras-chave: fiscalidade europeia; troca de informações tributárias; assistência administrativa; tutela jurídica do sujeito passivo.

Abstract

The effects of globalization on today's tax systems are undeniable. Physical borders were deluged, international trade liberalized, the free movement of goods, services and capital intensified. In this context, the difficulties experienced by States in controlling tax evasion and fraud, and in clearly determining the precise amount of payable taxes are increased.

Noting that the increase in cross-border flows adjacent to a global financial system requires a more effective tax cooperation, it should not be surprising that administrative cooperation in tax matters has emerged as the primary instrument for tackling these problems. As such, in the last years, the network of international agreements providing for cross-border tax cooperation has increased considerably, and exchanges of tax information between Member States appear to be particularly relevant within the European Union.

Interestingly, this movement to promote international cooperation and transparency between States did not place particular emphasis on the prerogatives and guarantees adjacent to the taxpayer in the abovementioned procedures. Thus, it is urgent to see how the legal position of the taxpayer can be protected in the context of the exchange of tax information between Member States of the European Union.

Keywords: european taxation; exchange of tax information; administrative assistance; legal protection of the taxpayer.

Lista de Abreviaturas

§- capítulo

AG- Advogada-Geral

al.- alínea

art.- artigo

BEPS- Base Erosion and Profit Shifting

CDFUE- Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

CE- Comissão Europeia

CEDH- Convenção Europeia dos Direitos do Homem

CFE- Confédération Fiscale Européenne

CM OCDE- Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE

n.º - número

OCDE- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

p.- página

pp.- páginas

TEDH- Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

TJUE-Tribunal de Justiça da União Europeia

UE- União Europeia

vol.- volume

Índice

Lista de abreviaturas.....	7
1. Introdução.....	11
2. O paradigma da troca de informações tributárias.....	12
3. Instrumentos Normativos que regulam a Troca de Informações Tributárias.....	15
3.1. Instrumentos Normativos da União Europeia.....	15
3.1.1. Diretiva 2014/16/UE.....	15
3.2. Instrumentos Normativos da OCDE.....	18
3.2.1. Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária	18
3.2.2. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.....	20
4. Instrumentos Normativos em matéria de proteção de Direitos Fundamentais.....	21
4.1 Convenção Europeia dos Direitos do Homem.....	21
4.1.1 Artigo 6º- Direito a um processo equitativo.....	21
4.1.2 Artigo 8º- Direito ao respeito pela vida privada e familiar.....	24
4.2 Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.....	26
5. Os direitos de participação e a troca de informações tributárias.....	29
5.1 Delimitação dos direitos de participação.....	29
5.2 Os direitos de participação e os instrumentos normativos que regulam a troca de informações tributárias.....	29
5.3 O caso Sabou.....	31
6. Confidencialidade, proteção de dados e troca de informações tributárias.....	35
6.1 Garantias referentes à confidencialidade.....	35

6.1.1 Princípios referentes ao uso das informações.....	35
6.1.2 Limites materiais à troca de informações tributárias.....	37
6.2 Garantias referentes à proteção de dados.....	38
6.2.1 Diretiva 95/46/CE.....	39
6.2.2 Diretiva 2014/107/UE.....	41
7. A premente necessidade da harmonização das prerrogativas do sujeito passivo	42
8. Conclusões.....	45
9. Bibliografia.....	47

“Stronger powers for tax authorities to cooperate in cross-border scenarios worldwide should march hand-in-hand with a stronger protection of taxpayers’ basic rights.”

P, Pistone., “Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law”, *World Tax Journal*, 2014, p. 4

1. Introdução

A presente dissertação pretende, na sua essência, versar sobre as circunstâncias que delimitam a tutela jurídica do sujeito passivo parte de um procedimento de troca de informações tributárias entre Estados-Membros da União Europeia. Como tal, não abordaremos outro tipo de assistência mútua que não a troca de informações em matéria de fiscalidade direta e neste âmbito apenas nos cingiremos às trocas operadas entre Estados-Membros da União Europeia. Não abordaremos, igualmente, instrumentos jurídicos de direito nacional, focando-nos apenas nos instrumentos normativos europeus e internacionais que, de algum modo, regulam esta matéria.

Destarte, iremos, primeiramente, efetuar uma análise dos diferentes instrumentos normativos suscetíveis de regularem os procedimentos de troca de informações tributárias entre Estados-Membros da União Europeia.

Correlativamente, e porque postulamos ser necessário que se faça uma abordagem desta temática numa perspetiva de proteção de direitos fundamentais, iremos analisar quais os direitos fundamentais que se contendem com a troca de informações tributárias, analisando, para isso, os diversos instrumentos normativos relativos à proteção dos direitos fundamentais e efetuando, ao mesmo tempo, um levantamento jurisprudencial que se relacione com esta matéria.

Em acréscimo, relativamente aos direitos de participação que advogamos que devem ser prerrogativa do sujeito passivo nos procedimentos de troca de informações tributárias entre Estados-Membros da União Europeia, efetuiremos a sua delimitação e averiguaremos se são alvo de algum tipo de proteção por parte dos instrumentos normativos que regulam os procedimentos em apreço. Na mesma linha, analisaremos, ainda, o acórdão do TJUE relativo ao caso Sabou de modo a percebermos se as orientações postuladas pelo referido tribunal elencam e consagram algum tipo de proteção relativa ao sujeito passivo.

Concomitantemente, versaremos também sobre as questões da confidencialidade da informação que é objeto da troca de informações tributárias, bem como sobre a

proteção dos dados constantes das mencionadas informações. A este respeito, elencaremos, portanto, quais as garantias adjacentes à proteção da confidencialidade, versando quer sobre os princípios relativos ao uso das informações quer sobre os limites materiais da troca de informações que sejam atinentes ao conteúdo das informações trocadas. Por sua vez, no que se refere à proteção de dados em concreto, analisaremos de que modo estes são salvaguardados pelos instrumentos normativos reguladores dos procedimentos de troca de informações tributárias.

Por fim, advogaremos a crescente necessidade da consagração de um mecanismo de harmonização desta matéria, que se consubstancie como um standard mínimo de proteção do sujeito passivo através da consagração das prerrogativas que lhe devem ser adjacentes durante todo o procedimento de troca de informações tributárias.

Terminaremos com as necessárias conclusões.

2 O paradigma da troca de informações tributárias

O panorama económico global hodierno caracteriza-se por uma crescente globalização: as fronteiras diluíram-se e deixaram de servir como limitação à atividade dos agentes económicos, que passou a assumir uma proporção verdadeiramente internacional. O fenómeno da globalização assenta, portanto, numa liberalização do comércio mundial, nas rápidas evoluções verificadas nos meios de comunicação e nas novas tecnologias, bem como num considerável aumento de fenómenos como o investimento direto estrangeiro, a circulação de capitais e a crescente movimentação de pessoas.

Correlativamente, considerando que os sistemas tributários assentam, tradicionalmente, em fatores nucleares tais como a soberania estatal e a territorialidade, percebemos que os fenómenos supracitados, ao alterarem tão significativamente o contexto económico e social em que ocorrem as relações económicas, consubstanciam-

se como marcadamente danosos¹ para o modo como estão estruturados os sistemas tributários hodiernos, provocando, ainda, sérias dificuldades relativas à capacidade dos Estados de angariarem receitas fiscais e de garantirem a existência de sistemas tributários justos e equitativos.²

Em acréscimo, no contexto da União Europeia, o correto estabelecimento de um mercado comum implica que se suprimam as assimetrias fiscais suscetíveis de gerarem distorções nas condições de concorrência e na localização dos investimentos.

Neste contexto, em que o mundo se torna cada vez mais globalizado e as atividades transfronteiriças se consubstanciam como a regra, urge, portanto, que as administrações tributárias cooperem entre si de modo a garantir que os contribuintes cumpram corretamente com as suas obrigações tributárias. Como tal, a cooperação reforçada entre as autoridades fiscais por intermédio de trocas de informações tributárias entre Estados revela-se como crucial para potenciar a capacidade de atuação das administrações tributárias de modo a que ela não se esgote nos seus limites territoriais.

Concomitantemente, adjacente a esta incessante busca por uma maior transparência fiscal³, encontra-se a estatuição de um paradigma base que se consubstancia na troca automática de informações e na consagração do sigilo fiscal como uma realidade que se afigura como ultrapassada.⁴

Destarte, considerando que o paradigma da troca de informações tributárias migrou de um sistema baseado quase exclusivamente no intercâmbio de informações a pedido para um sistema de troca de quantidades massivas de informações, efetuadas periodicamente e a uma escala global, urge que se coloque a questão de saber como colocar em

¹ A este respeito, já Vito Tanzi tinha consagrado a figura das “térmitas fiscais”. Para este autor, o comércio eletrónico, a utilização do dinheiro eletrónico, as transações intragrupo, os centros financeiros offshore e os paraísos fiscais, os instrumentos financeiros derivados e hedge funds, a incapacidade ou a relutância em tributar os capitais financeiros, o crescimento das atividades efetuadas fora dos países de residência e as aquisições no estrangeiro de produtos altamente tributados em impostos específicos no país de residência consubstanciam-se numa série de fatores responsáveis pela crescente destruturação dos sistemas tributários. *vide* Tanzi, V., “Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites”, *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 26, nº4, 2011, pp. 1261-1282.

² “*Globalization, and the associated increased integration across borders, facilitated by rapid technological progress, is likely to affect the countries capacity to collect taxes. It will also affect the distribution of the tax burden.*” *Idem*, p. 1264.

³ “(...) the trend towards an effective global fiscal transparency, which, due to its current dimension and the significant endorsement at a national level, almost reflects the substance of an *opinio iuris ac necessitatis*. An International customary tax law, perhaps the first one in our domain, is, therefore, gradually emerging.” *vide* “Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic”, *Bulletin For International Taxation*, nº 4/5, 2013, p.216.

⁴ A este respeito, “The Era of Bank Secrecy is Over”, OECD, 2011.

funcionamento um modelo de intercâmbio automático, protegendo, simultaneamente, os direitos dos contribuintes.

Como tal, e muito embora não se negue os méritos da crescente corrente de prossecução de uma melhor transparência fiscal, urge que consideremos, igualmente, que associados a estes movimentos de fomento de troca de informações tributárias estão diversos riscos suscetíveis de erodirem a posição jurídica do sujeito passivo, como, por exemplo, o perigo de uma intrusão desproporcionada e desmesurada na sua vida privada ou o uso da informação trocada para fins diferentes dos inicialmente previstos. Ao mesmo tempo, não deixa também de ser preocupante que no contexto atual europeu surjam Estados que comprem informações fiscais obtidas ilegalmente de modo a poderem utilizá-las como base para um pedido de intercâmbio de informações.⁵

Correlativamente, pese embora não haja nenhuma clara evidência de abuso por parte dos contribuintes das garantias e proteções consagradas por parte de alguns Estados⁶, por força das pressões exercidas pelo Global Forum da OCDE certos países, nos quais se inclui Portugal, foram forçados a eliminar garantias procedimentais que permitiam ao sujeito passivo ser notificado na ocorrência de um procedimento de intercâmbio de informações. Parece-nos, portanto, que o edifício da transparência fiscal global e da cooperação fiscal internacional está a ser contruído à custa da erosão dos direitos e garantias do sujeito passivo.

Rejeitamos, portanto, que relativamente a um procedimento tão intrusivo e com um carácter marcadamente global, as instâncias europeias se exonerem da necessária e urgente definição da tutela jurídica do sujeito passivo, posto que a essência transnacional deste procedimento pressupõe, por si só, a concreta determinação de um conjunto de princípios, garantias e prerrogativas procedimentais, que delimitem a tutela do sujeito passivo objeto de um intercâmbio de informações.

⁵ Em Dezembro de 2013, as autoridades francesas apresentaram um pedido de assistência administrativa em matéria fiscal à Administração Fiscal Federal suíça. O pedido baseava-se numa lista de 600 nomes de clientes que o antigo diretor de marketing do UBS situado na França tinha obtido ilegalmente e transmitido às autoridades francesas.

⁶ *Vide Cahiers de Droit Fiscal International*, “The practical protection of taxpayers’ fundamental rights”, volume 100B, IFA, Basel, 2015, p. 63.

3 Instrumentos Normativos que regulam a Troca de Informações Tributárias

Perante a, até agora, postulada necessidade imperativa de conceder proteção ao sujeito passivo objeto de um procedimento de intercâmbio de informações, cumpre que apuremos se o mesmo já aufere de algum tipo de proteção por parte de um instrumento normativo europeu ou internacional e, em caso afirmativo, qual a extensão da referida proteção.

3.1 Instrumentos Normativos da União Europeia

3.1.1 Diretiva 2011/16/UE

A Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade revogou a Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977.

A presente Diretiva baseia-se nos resultados da Diretiva que revoga estabelecendo, no entanto, regras mais claras e mais precisas para reger a cooperação administrativa entre Estados-Membros, de modo a instituir, especialmente no que diz respeito à troca de informações, uma cooperação administrativa mais ampla entre Estados-Membros.

Assim, estabelece as regras e os procedimentos segundo os quais os Estados-Membros devem cooperar entre si com vista ao intercâmbio de informações pertinentes para a administração fiscal e a aplicação da legislação nacional relativa a um conjunto de impostos específicos. Correlativamente, elenca, também, disposições relativas ao intercâmbio de informações por via eletrónica, bem como regras e procedimentos segundo os quais os Estados-Membros e a Comissão Europeia cooperarão em matéria de coordenação e avaliação.

A Diretiva em apreço aplica-se a todos os impostos de qualquer natureza cobrados pelas subdivisões territoriais ou administrativas de um Estado-Membro ou em seu nome. Não obstante, não se aplica ao IVA, aos direitos aduaneiros, aos impostos especiais de

consumo abrangidos por outra legislação comunitária em matéria de cooperação administrativa entre Estados-Membros ou às contribuições obrigatórias para a segurança social.

A Diretiva foi, entretanto, alterada pela Diretiva 2014/107/UE, de 9 de Dezembro, com vista a incluir contas financeiras no intercâmbio automático de informações entre os Estados membros. Correlativamente, foi também alterada pela Diretiva 2015/2376, de 8 de Dezembro, com o objetivo de obrigar os Estados-Membros a trocarem automaticamente informações sobre decisões fiscais prévias transfronteiriças e acordos prévios sobre preços de transferência. Por fim, a Diretiva 2016/881, de 25 de Maio, tendo por base a ação 13 do BEPS, enceta uma nova reforma da Diretiva 2011/16/UE de modo a aumentar a transparência mediante o alargamento do âmbito de aplicação desta Diretiva, ao prever a troca automática obrigatória de relatórios por país entre as autoridades fiscais dos Estados- Membros.

Posto isto, cumpre, portanto, analisar os tipos de procedimentos previstos pela Diretiva, nomeadamente a troca de informações a pedido⁷, a troca de informações espontânea⁸ e a troca automática de informações obrigatória⁹.

No que se refere à troca automática de informação, estamos perante uma modalidade que se pretende que ocorra de forma sistemática e generalizada e que contenha informações predefinidas. Como tal, a Diretiva prevê esta modalidade relativamente aos períodos de tributação a partir de 1 de Janeiro de 2014, estando, no entanto, limitada a determinadas categorias, particularmente a rendimentos do trabalho, honorários de administradores, produtos de seguro de vida, pensões e propriedade e rendimento de bens imóveis. Depois, e a partir de Janeiro de 2017 a Diretiva passou a prever o alargamento da troca automática de informações às categorias de dividendos, mais-valias e royalties. Quanto à periodicidade com que deve ocorrer a troca, postula a Diretiva que a comunicação das informações deve ter lugar pelo menos uma vez por ano, no prazo de seis meses a contar do termo do ano fiscal do Estado-Membro durante o qual as informações foram disponibilizadas. Por fim, de referir também que um Estado-Membro pode manifestar o seu desinteresse em receber informações sobre determinadas categorias

⁷ Artigos 5º a 7º da Diretiva 2011/16/UE.

⁸ Art. 9º da Diretiva 2011/16/UE.

⁹ Art. 8º da Diretiva 2011/16/UE.

e montantes de imposto, podendo, ainda, determinar o procedimento a ser adotado na comunicação das informações bem como a frequência da mesma.

Por sua vez, a troca de informações a pedido pressupõe um pedido prévio e ocorre, regra geral, em situações em que no Estado requerente esteja a ocorrer uma investigação sobre um determinado sujeito passivo. Como tal, as informações não só deverão dizer respeito a um contribuinte determinado e a um caso concreto como se deverão afigurar como previsivelmente relevantes, de modo a permitir o intercâmbio de informações em matéria fiscal na medida mais ampla possível e, ao mesmo tempo, esclarecer que os Estados não têm a liberdade de realizar *fishing expeditions* ou de solicitar informações improváveis de se mostrarem para os assuntos fiscais de um determinado contribuinte. Correlativamente, postula a Diretiva que, de modo a obter as informações solicitadas ou para conduzir o inquérito administrativo requerido, a autoridade requerida procede como se agisse por iniciativa própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado-Membro, consagrando, assim, o princípio da autonomia procedimental nacional.¹⁰

Por fim, o a troca espontânea de informações ocorre quando, sem pedido prévio, um Estado comunica a um seu congénere informações de que teve conhecimento no exercício das suas funções e que presume serem do interesse desse outro Estado por se reportarem a situações em que existam razões para supor que existe uma redução ou uma isenção anormal de impostos.

¹⁰ “Esta disposição veio flexibilizar o intercâmbio a pedido, uma vez que a recolha de informações será disciplinada por um conjunto único de normas, tornando assim mais fáceis e mais rápidas as diligências que o Estado requerido eventualmente tenha que efectuar para fornecer a informação solicitada pelo Estado requerente, quer promovendo as investigações ou inquéritos necessários para a obter quer procedendo “o mais rapidamente possível” à sua transmissão, se a mesma estiver já em seu poder.” *vide* Oliveira, M. O., “O Intercâmbio de Informação Tributária. Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento”, Almedina, 2012, p.198.

3.2 Instrumentos Normativos da OCDE

3.2.1 Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária

A Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária data de 1988, tendo entrado em vigor em 1995. A Convenção surgiu como resultado de um ambicioso projeto encetado pela OCDE e pelo Conselho da Europa destinado a lutar contra a evasão e fraude fiscais. Em 2010 foi assinado um protocolo adicional destinado a adaptar a Convenção aos padrões internacionalmente acordados em termos de transparência e de troca de informações¹¹ e a fomentar a sua assinatura por parte de Estados não-Membros da OCDE ou do Conselho da Europa.

A Convenção é acompanhada por um Relatório Explicativo¹² que não sendo um instrumento de interpretação oficial do texto da Convenção pode ser um meio de facilitar a compreensão das disposições nela contidas.

O âmbito objetivo da Convenção demonstra que ela é concebida como um instrumento de âmbito muito amplo. Como tal, abrange todas as formas de contribuições obrigatórias das administrações, com a única exceção dos direitos aduaneiros, dos direitos de importação e de exportação, e das taxas abrangidas pela Convenção Internacional de Assistência Mútua Administrativa destinadas a prevenir, a investigar e a reprimir as infrações aduaneiras, Convenção celebrada sob os auspícios do Conselho de Cooperação Aduaneira.¹³

No que se refere ao âmbito subjetivo a Convenção abarca todas as pessoas residentes ou não residentes nos Estados contratantes, independentemente da sua nacionalidade. O elemento da nacionalidade é, portanto, irrelevante para a determinação do âmbito de aplicação pessoal da Convenção, conforme estipulado na CM OCDE.

¹¹ Tendo-se consagrado a impossibilidade de recusa na troca de informações com fundamento no sigilo bancário.

¹² Elaborado por um comité de peritos, transmitido ao Comité de Ministros do Conselho da Europa e ao Conselho da OCDE, e aprovado pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE.

¹³ Parágrafo 25 do Relatório Explicativo.

Os métodos de cooperação previstos na Convenção consistem na troca de informações a pedido¹⁴, na troca automática de informações sobre o rendimento ou o capital¹⁵, na troca espontânea de informações¹⁶, nas verificações fiscais simultâneas a um ou vários contribuintes, realizadas no âmbito de uma inspeção efetuada em ambos os Estados¹⁷ e nas verificações fiscais realizadas no Estado requerido com a presença de representantes da administração tributária do Estado requerente¹⁸.

Correlativamente, no seu art. 4º, nº 1, a Convenção consagra o conceito de informações previsivelmente relevantes, conceito este que pretende assegurar uma troca de informações em matéria fiscal o mais ampla possível sem, no entanto, permitir às Partes a faculdade de pedir indiscriminadamente informações ou de solicitar informações cuja relevância seja improvável para o esclarecimento dos assuntos fiscais de uma pessoa, de um grupo ou de uma classe determinável de pessoas.

Relativamente aos direitos de participação releva o art. 4º, nº3 da Convenção que melhor analisaremos no § 5.2, mas a tal propósito, cumpre acrescentar que no Preâmbulo,¹⁹ a Convenção elenca a necessidade de que os princípios fundamentais, em virtude dos quais toda e qualquer pessoa tem direito ao procedimento legal adequado com vista à determinação dos seus direitos e obrigações, sejam reconhecidos em todos os Estados como aplicáveis em matéria fiscal, pelo que recairá sobre os Estados o ónus de encetar os esforços necessários à proteção dos legítimos interesses do contribuinte, concedendo-lhe desde logo a proteção adequada contra a discriminação e a dupla tributação.

A Convenção postula, ainda, no seu art. 22º, diversas disposições relativas à confidencialidade das informações trocadas entre as partes. Analisaremos o referido artigo no § 6.1.

¹⁴ Art. 5º da Convenção.

¹⁵ Art. 6º da Convenção.

¹⁶ Art. 7º da Convenção.

¹⁷ Art. 8º da Convenção.

¹⁸ Art. 9 da Convenção.

¹⁹ Em particular no parágrafo 6º do Preâmbulo.

3.2.2 Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE

A CM OCDE foi elaborada inicialmente em 1963 pelo organismo antecessor da OCDE tendo sido adotada pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE em 1992. A CM OCDE foi alvo de revisões periódicas que sucederam em 1994, 95, 97, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 e 2014.²⁰

Como qualquer convenção-tipo, a CM OCDE limita-se a delinear uma recomendação de redação convencional que as partes deverão seguir na elaboração das Convenções que celebrem. Como tal, nunca se poderá sobrepor às condições bilaterais concretamente acordadas entre os Estados se o respetivo conteúdo não constar da convenção que estes celebrem.

Pertinente para o nosso tema é o art. 26º da CM OCDE, que incide sobre as trocas de informações em particular, sendo que o seu conteúdo em tudo se assemelha às disposições elencadas pela Convenção Multilateral e pela Diretiva.

Cumprе realçar que apesar das sucessivas revisões supracitadas, sendo que inclusive a revisão de 2014 incidiu sobre o art. 26º e os seus respetivos comentários, pouca atenção parece ter sido dada à posição jurídica do sujeito passivo relativamente ao qual o procedimento de troca de informações se refere, sendo esta, portanto, regulada pela legislação interna do seu respetivo país.²¹

²⁰ A próxima atualização da CM OCDE está agendada para fins de 2017.

²¹ “The text of the Article 26 OECD-model contains no information about the position of the taxpayer from whom the information is requested. The legal status of the suppliers of the information is subject to the (tax) law of their own country.” *vide* Diepvens, N.; Debelva, F., “The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer’s Rights under Pressure, *EC Tax Review*, vol. 24, nº 4, 2015, p. 216.

4. Instrumentos Normativos em matéria de proteção de Direitos Fundamentais

4.1 A Convenção Europeia dos Direitos do Homem

A CEDH, para além de se consubstanciar como um instrumento de reconhecimento e consagração dos direitos humanos e das liberdades fundamentais, postula o controlo do respeito efetivo pelas referidas prerrogativas, através da criação do TEDH²², mecanismo que funciona em permanência e possui poderes de investigação e de sanção. A CEDH foi adotada pelo Conselho da Europa, em 1950, tendo entrado em vigor a 1953.

Numa perspetiva geral, são quatro os artigos da CEDH que se apresentam como relevantes para o panorama da fiscalidade.²³ Entendemos, todavia, que no âmbito das trocas de informações tributárias apenas relevam as considerações elencadas pelos artigos 6º e 8º da CEDH, que analisaremos a seguir.

4.1.1 Artigo 6º- Direito a um processo equitativo

Postula o art. 6º, nº 1 da CEDH:

“Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela. O julgamento deve ser público, mas o acesso à sala de audiências pode ser proibido à imprensa ou ao público durante a totalidade ou parte do processo, quando a bem da moralidade, da ordem pública ou da segurança nacional

²² Instaurado pelo protocolo nº11 da CEDH.

²³ Art. 6º “Direito a um processo equitativo”; Art. 8º “Direito ao respeito pela vida privada e familiar”; Art. 14º “Proibição de discriminação”; Art.1º do Protocolo Adicional “Proteção da propriedade”.

numa sociedade democrática, quando os interesses de menores ou a proteção da vida privada das partes no processo o exigirem, ou, na medida julgada estritamente necessária pelo tribunal, quando, em circunstâncias especiais, a publicidade pudesse ser prejudicial para os interesses da justiça.”²⁴

Como se depreende do exposto, o artigo 6º da CEDH abrange dois tipos de litígios distintos, os relativos à determinação dos direitos e obrigações de carácter civil e os que respeitam à acusação penal, respetivamente.

Ora, analisando a jurisprudência do TEDH relativamente à aplicabilidade do art. 6º a procedimentos de natureza tributária, verificamos que regra geral se advoga que o mencionado artigo não tem aplicabilidade neste âmbito, posto que sendo o Direito Fiscal um ramo de direito público e administrativo, os procedimentos tributários não envolvem a determinação de direitos ou obrigações civis.²⁵

Não obstante, a este respeito, não podemos deixar de salutar a particular importância do caso *Ferrazzini*,²⁶ posto que preconizou uma tentativa, por parte do TEDH, de reconsiderar a sua própria jurisprudência relativa à inaplicabilidade geral do artigo 6º a questões tributárias. No caso em apreço, seis²⁷ dos dezassete juízes envolvidos opuseram-se à inaplicabilidade do art. 6º ao caso em concreto por considerarem que a CEDH não contém nenhuma definição de direitos e obrigações civis. Correlativamente, um outro Juiz, manifestou uma posição concordante com a evidenciada pelos primeiros, (apesar de baseada num fundamento distinto), advogando que a execução imediata apresenta semelhanças com o efeito das penas, podendo inclusive ser mais nociva do ponto de vista económico, pelo que não deve ser excluída, *a priori*, do âmbito de aplicação do art. 6º.²⁸

²⁴ Os números 2 e 3 do artigo 6º da CEDH incluem garantias adicionais que apenas se aplicam a processos de natureza penal e que, portanto, não se revelam pertinentes para o nosso tema.

²⁵ Vide Baker, P., “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *British Tax Review*, 2000, p. 307.

²⁶ TEDH, 12 Julho de 2001, *Ferrazzini v. Italy*, 44759/98.

²⁷ TEDH, 12 Julho de 2001, *Ferrazzini v. Italy*, 44759/98, p. 12.

²⁸ Acrescentou, ainda: “Even if tax matters, at least generally speaking, still form part of the hard core of public-authority prerogatives, there is an aspect in which the State transgresses those prerogatives and enters a sphere in which the individual should, in a democratic society, be able to challenge such a duty on the taxpayer by arguing that there has been an abuse of rights in immediate enforcement proceedings.”, vide TEDH, 12 Julho de 2001, *Ferrazzini v. Italy*, 44759/98, p.10.

Cumpra ainda referir alguns casos que têm sido importantes para delapidar esta posição de recusa, por parte do TEDH, em aplicar o art.6º a procedimentos tributários.²⁹

No caso *Bendenoun v. France*³⁰, o TEDH advogou que as sanções pecuniárias relacionadas com o pagamento de impostos podem envolver a determinação de uma acusação criminal. Destarte, nestes casos, seriam plenamente aplicáveis as garantias existentes nos processos de natureza criminal.³¹

Em acréscimo, no caso *Schouten v. Netherlands*,³² relativo ao pagamento de contribuições para a segurança social, considerou-se que o litígio possuía uma preponderância de características de direito privado sobre características de direito público, pelo que o art. 6º, nº1 seria aplicável. Esta decisão foi tomada pese embora o facto da natureza jurídica e económica dos impostos e das contribuições para a segurança social ser fundamentalmente semelhante.

Os casos *Éditions Péricospe*³³, relativo a um pedido de indemnização, *The Building Societies*³⁴, referente a uma restituição de impostos pagos em excesso e *Filippello v. Italy*,³⁵ atinente a um requerimento de anulação de uma liquidação fiscal foram considerados como abrangidos pelo art. 6º, nº1, posto que muito embora tenham surgido de litígios com natureza fiscal, envolvem reivindicações suscetíveis de ser consideradas como abrangidas pelo âmbito dos direitos e obrigações civis.

Perante o exposto, percebemos, portanto, que os procedimentos tributários apenas são alvos de proteção por parte do TEDH caso envolvam a determinação de direitos e obrigações civis ou se circunscrevam a uma imputação de uma acusação em matéria penal.

²⁹ Vide Baker, P., “Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?”, *Intertax*, vol. 29, nº 6/7, 2001, pp.209-210.

³⁰ TEDH, 24 de Fevereiro de 1994, *Bendenoun*, 12547/86.

³¹ “(...)the Court has recently introduced three autonomous criteria (or tests) a fine (...) must respect to be considered as criminal under the European Convention of Human Rights : (1) the qualification of the fine according to national legislation; (2) the very nature of the offence, and (3) the degree of severity of the penalty.” vide Gregg, M., “The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case”, *Intertax*, vol. 35, nº 11, 2007, p. 612.

³² TEDH, 12 de Outubro de 1993, *Schouten* 19005/91.

³³ TEDH, 26 Março de 1992, *Éditions Péricospe*, 11760/85.

³⁴ TEDH, 13 Janeiro de 1995, *The Building Societies* 21319/93 e outros.

³⁵ TEDH, 4 de Julho de 1995, *Filippello v. Italy*, 25564/94.

4.1.2 Artigo 8º - Direito ao respeito pela vida privada e familiar

Estabelece o Artigo 8º da CEDH:

“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 e das liberdades de terceiros.”

Destarte, cumpre analisar a jurisprudência do TEDH relativa ao artigo 8º e o modo como este se aplica à recolha e troca de informações entre administrações tributárias.

Primeiramente, haverá que fazer uma breve referência a um dos primeiros casos referentes a esta matéria. No caso em questão, o processo *X(Hardy-Spirlet) v. Belgium*³⁶, considerou-se que qualquer tipo de recolha de informação de um sujeito passivo efetuada por uma autoridade tributária seria uma violação do direito à privacidade e, como tal, apenas justificada se estivesse de acordo com a lei, se a informação fosse necessária numa sociedade democrática e não se qualificasse como desproporcionada.

A este respeito, uma das decisões mais relevantes é a que foi proclamada no caso *Funke v. France*³⁷, em que se contestavam buscas e apreensões de documentos por parte das autoridades francesas. Perante as particularidades do caso em concreto, o Tribunal considerou que as intromissões na vida privada não se demonstraram como necessárias a uma sociedade democrática, posto que o seu escopo era ilimitado e ultrapassavam aquilo que era necessário para a prossecução do interesse público, visto que não eram alvo de supervisão judicial. Postulou, ainda, o Tribunal, que as referidas

³⁶ TEDH, 7 de Dezembro de 1982, *X v. Belgium*, 9804/82.

³⁷ TEDH, 25 de Fevereiro de 1993, *Funke v. France*, 10828/84.

buscas e apreensões tinham ocorrido, muito embora não se tivesse verificado a ocorrência de um flagrante delito ou de uma prova circunstancial, e que tinham sido efetuadas de uma maneira imprópria. Posto isto, e muito embora o Tribunal tenha considerado a necessidade de buscas no domicílio e apreensões de documentos como um mecanismo válido para a prevenção da evasão fiscal e das fugas de capital, opinou que as referidas práticas deveriam ser reguladas por salvaguardas adequadas e efetivas contra o abuso.³⁸

Por sua vez, no caso *Huvig v. France*³⁹ os sujeitos passivos eram suspeitos de fraude fiscal e, como tal, foram alvo de escutas telefónicas. Mais uma vez, o Tribunal considerou que estaria perante uma violação do artigo 8º da CEDH, que apenas seria justificada se estivesse em conformidade com a lei, perseguisse um ou mais objetivos elencados pelo artigo 8º/2 da CEDH e fosse necessária numa sociedade democrática. No caso em concreto, as escutas foram consideradas como estando em desconformidade com a lei sendo que as disposições legais francesas não indicavam com clareza suficiente o âmbito e o modo de exercício do poder discricionário conferido às autoridades públicas para ordenar escutas telefónicas.

Particularmente pertinente é o caso *F.S v. Germany*⁴⁰, que versa sobre uma troca de informações entre as administrações tributárias da Alemanha e da Holanda, efetuada segundo as provisões constantes da Diretiva 77/779/CEE. No caso em apreço, muito embora o TJUE tenha arguido que uma troca de informações como a que estava em questão se consubstanciaria numa violação do direito à privacidade, esta seria justificada de acordo com o explanado no art. 8º/2 da CEDH. Considerou, portanto, que as medidas que foram tomadas tiveram em consideração o interesse do bem-estar

³⁸ “Undoubtedly, in the field under consideration - the prevention of capital outflows and tax evasion - States encounter serious difficulties owing to the scale and complexity of banking systems and financial channels and to the immense scope for international investment, made all the easier by the relative porousness of national borders. The Court therefore recognises that they may consider it necessary to have recourse to measures such as house searches and seizures in order to obtain physical evidence of exchange-control offences and, where appropriate, to prosecute those responsible. Nevertheless, the relevant legislation and practice must afford adequate and effective safeguards against abuse”. *vide* TEDH, 25 de Fevereiro de 1993, *Funke v. France*, 10828/84, p. 19.

³⁹ TEDH, 24 de Abril de 1990, *Huvig v. France*, 11105/84.

⁴⁰ TEDH, 27 de Novembro de 1996, *F.s v. Germany*, 30128/96.

económico do país⁴¹ e se demonstraram necessárias a uma sociedade democrática.⁴² Correlativamente, referiu o movimento global de fomento de cooperação na administração da justiça e arguiu que existiam motivos relevantes para a introdução da Diretiva.⁴³ Concluiu, assim, que existiam razões fundadas e relevantes para justificar a troca de informações ocorrida, e que esta era proporcional à persecução dos fins legítimos a que se propunha.

Por fim, considerando o que foi exposto, em particular aquilo que foi consagrado pelo caso *Funke* relativamente à necessidade e à importância das salvaguardas judiciais no que se refere à violação do direito à privacidade, e constatando que muito embora não seja a regra, a ocorrência da falta de notificação do sujeito passivo no âmbito das trocas de informações tributárias é prática reiterada num número alargado de países, concluímos que sendo o sujeito passivo impedido de contestar a referida troca, pôr-se-á em causa a supervisão judicial do procedimento de troca de informações, o que poderá consubstanciar-se numa violação dos preceitos elencados pela CEDH.⁴⁴

4.2 A Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

A CDFUE foi proclamada pelo Conselho, pelo Parlamento Europeu e pela Comissão, no Conselho Europeu de Nice, em 7 de Dezembro de 2000, não tendo, nessa altura, qualquer efeito jurídico vinculativo. A 1 de Dezembro de 2009, com a entrada em vigor do Tratado de Lisboa, a CDFUE tornou-se juridicamente vinculativa para as

⁴¹ “The Commission is of the opinion that the measure in question was taken in the interest of the economic well-being of the country, and also aimed at the prevention of crime.” *vide* TEDH, 27 de Novembro de 1996, *F.s v. Germany*, 30128/96.

⁴² “The Commission recalls that, in Article 8 para. 2 (Art. 8-2) as in several other provisions of the Convention, the phrase “necessary in a democratic society” implies the existence of a “pressing social need”” *Idem*.

⁴³ “In these circumstances, the Commission, bearing in mind the current trend towards strengthening international cooperation in the administration of justice (...), finds that there were relevant and sufficient reasons for the measure complained of” *Idem*.

⁴⁴ “Bearing in mind the decision in *Funke* with respect to the importance of judicial safeguards on infringements of the right of privacy, one wonders whether the absence of any opportunity to challenge an exchange of information might constitute a breach of the convention.” *vide* Baker, P., “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation*, 2000, p. 326.

instituições da UE e para os governos nacionais, à semelhança dos próprios Tratados da UE.

A CDFUE sistematiza, num único documento, todos os direitos consagrados na jurisprudência do TJUE, as prerrogativas e liberdades consagradas na Convenção Europeia dos Direitos do Homem, bem como outros direitos e princípios resultantes das tradições constitucionais comuns dos países da UE e de outros instrumentos internacionais.

O alcance da CDFUE é determinado pelo art. 51º da mesma, que postula que as disposições da CDFUE têm por destinatários as instituições, órgãos e organismos da UE, bem como os Estados-Membros, apenas quando apliquem o direito da UE. Significa isto que “os direitos fundamentais protegidos pela União Europeia podem ser invocados pelo particular quando a medida impugnada (europeia ou nacional) integra o âmbito de aplicação material do direito da União”⁴⁵, sendo que o âmbito de aplicação do direito da União é aquele que decorre das suas competências - tal contempladas no artigo 2º do TFUE.⁴⁶

Relativamente ao nosso tema, releva, primeiramente, o art. 7º da CDFUE, referente ao respeito pela vida privada e familiar, preceito ao qual deve dar-se o mesmo sentido e o mesmo alcance que o sentido e o alcance dados ao art. 8º, n.º 1, da CEDH, conforme interpretado pela jurisprudência do TEDH, na linha, aliás, do que afirmou o TJUE no acórdão *Dereci*⁴⁷. No mesmo sentido, releva também o art. 8º da CDFUE, referente à proteção de dados pessoais.

Em acréscimo, importa referir o art. 47º da CDFUE que elenca o direito a uma tutela jurisdicional efetiva como uma prerrogativa fundamental. O primeiro parágrafo do mencionado artigo baseia-se no artigo 13º da CEDH. Porém, no direito comunitário, a proteção é mais alargada, dado que garante um direito a uma ação perante um tribunal.⁴⁸ O segundo parágrafo corresponde ao nº 1 do artigo 6º da CEDH sendo que, no entanto, neste caso o direito a um tribunal não se aplica apenas a litígios relativos a

⁴⁵ Silveira, A; Canotilho; M., *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia Comentada*, Almedina, Coimbra, 2013, p. 575.

⁴⁶ *Idem*, p. 576.

⁴⁷ TJUE, 15 de Novembro de 2011, *Dereci*, C-256/11, considerando 70.

⁴⁸ Anotações ao Projecto de Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, Bruxelas, 11 de Outubro de 2000, p. 41.

direitos e obrigações do foro civil⁴⁹. Como tal, os litígios do foro fiscal têm assegurada a tutela jurisdicional efetiva pelo que os seus direitos e interesses encontram-se legalmente protegidos.

Também relevante é o art. 41º da CEDH, que no seu nº 2 elenca que o direito a uma boa administração compreende:

- “O direito de qualquer pessoa a ser ouvida antes de a seu respeito ser tomada qualquer medida individual que a afete desfavoravelmente;”
- “O direito de qualquer pessoa a ter acesso aos processos que se lhe refiram, no respeito pelos legítimos interesses da confidencialidade e do segredo profissional e comercial”;
- “A obrigação, por parte da administração, de fundamentar as suas decisões”.

Por fim, relativamente ao facto de várias disposições da CDFUE terem por base os preceitos elencados na CEDH, aludamos ao que é postulado pelo art. 52.º, n.º 3, CDFUE, que afirma que “na medida em que a presente Carta contenha direitos correspondentes aos direitos garantidos pela Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, o sentido e o âmbito desses direitos são iguais aos conferidos por essa Convenção. Esta disposição não obsta a que o direito da União confira uma proteção mais ampla”.

Concluamos, portanto, referindo que por tudo o que foi exposto, no âmbito da tutela jurídica do contribuinte nos procedimentos de trocas de informações entre Estados-Membros da UE, a CDFUE pode revelar-se como um instrumento marcadamente válido posto que lhes concederá alguma proteção jurídica.⁵⁰

⁴⁹ *Idem.*

⁵⁰ “In the melting pot of European legal cultures, it is a good thing that the Charter has come up with recognizable, straight and protective lines, with a direct impact on national tax practices. Legal protection, especially on an individual scale, is necessary to prevent taxpayers from being enmeshed in unfair situations.” *vide* Poelmann, E., “Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union”, *Intertax*, vol. 43, nº2, 2015, p. 178.

5. Os direitos de participação e as trocas de informações tributárias

5.1 Delimitação dos direitos de participação

No que se refere à delimitação dos direitos que permitem ao sujeito passivo intervir no procedimento de troca de informações a ele referente, concorremos com o que foi elencado pela OCDE e afirmamos que ao sujeito passivo devem ser garantidos direitos de notificação, direitos de participação e direitos de impugnação⁵¹.

É que o direito de notificação não vale por si só, posto que se consubstancia como a formalidade inicial que informa o sujeito passivo dos factos que lhe são imputados. Como tal, urge que ao sujeito passivo também sejam adjacentes direitos de participação, que lhe permitam fornecer as razões, de facto ou de direito, que possam constituir fundamentos relevantes para a situação que esteja em apreço.

Por sua vez, releva também o direito de impugnação, visto que concede ao sujeito passivo a prerrogativa de ver revista, por um órgão independente, uma decisão sobre uma situação individual e concreta que produza efeitos que afetem os direitos e interesses legalmente protegidos. Esta prerrogativa funcionará, portanto, como um mecanismo de controlo da legalidade das decisões da administração tributária em questão.

5.2 Os direitos de participação e os instrumentos normativos que regulam a troca de informações tributárias

⁵¹ “The OCDE Tax Affairs Committee [OCDE, Tax Information Exchange between OECD countries – a survey of current practices (Paris, 1994)] has systemized the entire set of provisions, which allow the taxpayer affected by information exchange some kind of participation. There are three categories: (a) those which grant notification rights; (b) those which grant consultation rights, and (c) those which permit intervention rights.” *vide* Calderón, J. M., “Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations”, *Intertax*, vol. 28, issue 12, 2000, p. 466.

No panorama atual, nenhum dos diplomas legais que regem a troca de informações tributárias regula o âmbito dos direitos de participação do sujeito passivo afetado pelo supracitado procedimento. Não obstante, nos comentários ao art. 26º da CM OCDE faz-se referência às vantagens de envolver o sujeito passivo nos procedimentos de troca de informações tributárias. Advoga-se nos mencionados comentários que os procedimentos de notificação do sujeito passivo podem ajudar a evitar erros (por exemplo, erros relativos à identidade do sujeito passivo), podendo inclusive facilitar o intercâmbio de informações, permitindo que os contribuintes que são notificados cooperem voluntariamente com as autoridades fiscais do Estado requerente. No entanto, afirma-se, ainda, que os procedimentos de notificação não devem ser aplicados de modo a que, nas circunstâncias particulares do pedido, possam frustrar os esforços do Estado requerente, não devendo, portanto, impedir ou atrasar indevidamente o intercâmbio efetivo de informações. De modo a evitar esta perda de eficácia da troca de informações tributárias, os procedimentos de notificação devem permitir exceções de notificação prévia, nomeadamente nos casos em que a solicitação de informações é de natureza muito urgente ou a notificação é suscetível de prejudicar a investigação conduzida pelo Estado requerente.

Correlativamente, também o art. 4º, nº 3 da Convenção Multilateral postula que “uma parte pode indicar (...) que, em conformidade com o seu direito interno, as autoridades respetivas podem informar os seus residentes ou nacionais antes de prestarem as informações que lhes digam respeito (...)”. Mais uma vez, nos comentários à Convenção frisa-se que os procedimentos de notificação não devem frustrar os esforços do Estado requerente e que devem ser elencadas exceções para os casos em que os mencionados procedimentos possam comprometer as hipóteses de a investigação ser bem-sucedida.

Pelo exposto percebe-se, portanto, que o paradigma hodierno da troca de informações tributárias é pautado pela inexistência de uma moldura internacional que expressamente regule os direitos de participação do sujeito passivo afetado pelo procedimento supracitado. Como tal, relevarão as disposições de direito interno dos países envolvidos no intercâmbio de informações, o que conduzirá, indubitavelmente, a diferentes níveis de proteção consoantes os países em questão, violando-se, assim, o princípio da segurança jurídica.

5.3 O Caso Sabou

Descrevamos, primeiramente, os principais fatos e questões verificados no caso *Sabou*⁵². O Sr. Sabou, jogador de futebol profissional na República Checa, incluiu na sua declaração fiscal, apresentada às autoridades fiscais da República Checa, despesas derivadas de supostas visitas a diversos Estados-Membros aonde se tinha deslocado com vista a uma eventual transferência para um dos clubes de futebol desses Estados. Ora, a administração fiscal da República Checa, duvidando da veracidade das referidas despesas, requereu assistência às administrações fiscais dos Estados-Membros envolvidos, no âmbito dos procedimentos previstos na agora revogada Diretiva 77/799/CEE. Face a esse procedimento, o Sr. Sabou alegou que a administração fiscal checa teria obtido ilegalmente informações sobre ele, posto que não tendo sido informado dos mencionados pedidos de assistência não tinha podido participar na formulação das questões que lhes tinham sido colocadas. Alegou, ainda, que não o tinham convidado para participar na inquirição das testemunhas noutros Estados-Membros, o que contrariava os direitos que lhe eram reconhecidos pelo direito checo no quadro de processos nacionais semelhantes.

As questões prejudiciais apresentadas ao TJUE foram, neste contexto, as seguintes:

(i) *“Decorre do direito da União [...] o direito de um contribuinte de ser informado de uma decisão das autoridades fiscais de formularem um pedido de informação em conformidade com a Diretiva [77/799]? Um contribuinte tem o direito de participar na formulação do pedido dirigido ao Estado-Membro requerido? No caso de esse direito não decorrer do direito da União [...], pode o direito nacional conceder a um contribuinte direitos semelhantes?”*

(ii) *“Um contribuinte tem o direito de participar na inquirição de testemunhas no Estado requerido, no âmbito da tramitação de um pedido de informação nos termos da Diretiva [77/799]? O Estado-Membro requerido é obrigado a informar previamente o contribuinte da data em que a testemunha vai ser inquirida, se o Estado-Membro requerente o tiver solicitado?”*

⁵² TJUE, 22 de Outubro de 2013, *Sabou*, C-276/12.

(iii) “As autoridades fiscais do Estado-Membro requerido, quando prestam uma informação em conformidade com a Diretiva [77/799], estão obrigadas a respeitar, na sua resposta, um determinado conteúdo mínimo, de modo a que fique claro quais as fontes e por que método as autoridades fiscais requeridas obtiveram a informação prestada? O contribuinte pode impugnar a exatidão da informação assim prestada, por exemplo, com base em vícios processuais no Estado requerido, anteriores à prestação da informação? Ou é aplicável o princípio da confiança e cooperação mútuas, segundo o qual a informação prestada pelas autoridades fiscais requeridas não pode ser posta em causa?”

A posição do TJUE foi a de que a Diretiva 77/799/CEE era destinada ao combate à fraude e à evasão fiscais internacionais e que tinha sido adotada para regular a colaboração entre as autoridades tributárias dos Estados-Membros. Como tal, a mencionada Diretiva tinha como objetivo a coordenação da transmissão de informações entre autoridades competentes, mediante a imposição de determinadas obrigações aos Estados-Membros, concluindo que a mesma não conferia direitos específicos ao contribuinte⁵³ e não previa, em particular, nenhuma obrigação de as autoridades competentes dos Estados-Membros consultarem esse contribuinte.

Não obstante, considerando aquilo que já havia advogado⁵⁴ no acórdão *Sopropé*⁵⁵, o TJUE considerou necessário saber se a decisão de uma autoridade competente de um Estado-Membro pedir assistência a uma autoridade competente de outro Estado-Membro, procedendo esta última a uma inquirição de testemunhas com o objetivo de responder ao pedido, constituiria um ato que, dadas as suas consequências para o contribuinte, exigisse que este fosse ouvido. Considerou, pois, dever distinguir-se, no âmbito dos processos de fiscalização tributária, a fase do inquérito, durante a qual as informações são recolhidas e à qual pertence o pedido de informações de uma autoridade tributária a outra, e a fase contraditória, entre a autoridade tributária e o contribuinte ao qual esta se dirige, fase que se inicia com o envio a este último de uma proposta de retificação. Posto isto, atentou que

⁵³ No mesmo sentido, TJUE, 27 de Setembro de 2007, *Twoh International*, C-184/05.

⁵⁴ Neste acórdão, o TJUE já havia afirmado que o respeito dos direitos de defesa constituía um princípio geral do direito da União que seria aplicável sempre que a Administração se propusesse a adotar, relativamente a uma pessoa, um ato lesivo dos seus interesses. Por força do mencionado princípio, os destinatários de decisões que afetem de forma sensível os seus interesses devem, portanto, ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão, mesmo que a legislação da União aplicável não preveja expressamente essa formalidade.

⁵⁵ TJUE, 18 de Dezembro de 2008, *Sopropé*, C- 349/07.

o pedido de assistência apresentado pela autoridade tributária em questão se incluía no procedimento de recolha de informações e que, portanto, esta não seria obrigada a comunicar as mesmas ao contribuinte e a solicitar o seu ponto de vista. Correlativamente, entendeu também o TJUE que o respeito pelos direitos de defesa do contribuinte também não exige que o mesmo seja ouvido nem no momento em que as investigações, que podem incluir a inquirição de testemunhas, são efetuadas no Estado-Membro a que foi feito o pedido nem antes de esse Estado-Membro transmitir as informações ao Estado-Membro requerente.

Relativamente à terceira questão, o TJUE afirmou que a Diretiva não regulava a questão das circunstâncias em que o contribuinte podia impugnar a exatidão das informações fornecidas pelas autoridades fiscais requeridas, tão pouco impunha qualquer obrigação respeitante ao conteúdo das informações transmitidas à autoridade fiscal requerente. Concluiu, assim, que as mencionadas questões deveriam ser abordadas pela legislação interna de cada Estado-Membro e que o contribuinte poderia impugnar as informações que lhe dissessem respeito de acordo com as regras e os procedimentos aplicáveis no Estado-Membro requerente.

Perante o exposto, impõem-se algumas considerações. Em primeiro lugar, e considerando aquilo que já foi advogado anteriormente relativamente à CDFUE, percebemos que o art. 41º, nº 2, alínea a) do mencionado diploma não poderia ter sido aplicado ao caso em concreto posto que as ações das autoridades fiscais foram tomadas antes da CDFUE ter sido dotada de força vinculativa. No entanto, não deixa de ser pertinente realçar que nas suas conclusões, a AG Kokott advogou que mesmo que o caso em concreto tivesse ocorrido posteriormente à CDFUE se ter tornado juridicamente vinculativa, o mencionado artigo não se aplicaria posto que não se dirige às autoridades do Estados-Membros, vinculando apenas as instituições, os órgãos e os organismos da União⁵⁶.

Conclui-se, pois, que para o TJUE a Diretiva não fornece uma base jurídica suficiente para conferir direitos aos contribuintes a nível europeu no âmbito do procedimento de troca de informações na fase de inquérito, apenas estipulando direitos e obrigações explícitos entre Estados-Membros e não entre Estados-Membros e contribuintes. Como tal, e como já referimos, entedeu que a competência para conferir direitos aos

⁵⁶ Conclusões AG Kokott, 6 de Junho de 2013, C-276/12, para. 31-35

contribuintes durante a fase de investigação seria da competência dos Estados-Membros. Ora, considerando que hodiernamente muitos são os Estados-Membros que encetam medidas destinadas a enfraquecer os direitos dos contribuintes⁵⁷ e que delegar uma questão como a delimitação dos direitos adjacentes aos sujeitos passivos nos procedimentos de troca de informações tributárias para os Estados-Membros levanta questões ao nível do princípio da segurança jurídica, posto que conduzirá a distintos tipos de proteção consoante os países envolvidos⁵⁸, percebemos o quão debilitada é a posição do sujeito passivo nos procedimentos supracitados.

Em acréscimo, e seguindo as orientações⁵⁹ elencadas pela CFE relativamente a este caso, consideramos que no que diz respeito às fases contenciosas dos procedimentos, o TJUE já havia reconhecido, na jurisprudência anterior⁶⁰, certas prerrogativas às pessoas envolvidas nos litígios em questão, mesmo quando a legislação da UE aplicável não previa expressamente esses direitos. Como tal, no caso em apreço o TJUE poderia ter encetado esforços semelhantes de modo a reforçar os direitos do contribuinte na fase de investigação do procedimento de troca de informações, posto que o facto de não existirem regras específicas aplicáveis ao caso em concreto não deveria constituir um obstáculo ao reconhecimento destes direitos baseados noutras fontes de direito da UE.

Por fim, concluímos afirmando, ainda, que o TJUE tão-pouco explicou por que motivo as decisões das autoridades fiscais na fase de inquérito não são suscetíveis de afetar significativamente os interesses do contribuinte em questão. Existirão casos em que tal não se verifica. Por exemplo, um pedido de informações que conflua numa investigação num Estado requerido no qual habite um cliente do contribuinte investigado pode causar dano à reputação do contribuinte em questão, podendo afetar significativamente o seu negócio com o cliente do Estado requerido. O contribuinte pode, portanto, ter um interesse significativo em tornar eficazmente conhecidas as suas opiniões relativamente

⁵⁷ Para além do caso português, já referido, veja-se os casos da Suíça, da Áustria e da Holanda, que em consequência do peer review do Global Forum da OCDE tiveram que abolir disposições legais que providenciavam direitos de participação aos contribuintes nos procedimentos de troca de informações. *vide Cahiers de Droit Fiscal International, The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, volume 100B, IFA, Basel, 2015, p. 62.

⁵⁸ *Vide* Diepvens, N.; Debelva, F., “The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer’s Rights under Pressure”, *EC Tax Review*, vol. 24, nº4, 2015, p. 216.

⁵⁹ *Vide* CFE, *Opinion Statement ECJ-TF 2/2014 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in case C-276/12, Sabou, concerning taxpayer’s rights in case of exchange of information upon request*, April 2014, p. 6.

⁶⁰ TJUE, 24 Outubro 1996, *Commission v. Lisrestal and Others*, C-32/95, para. 21; TJUE, 18 Dezembro 2008, *Sopropé*, C-349/07, paras. 35-38.

às informações sobre as quais as autoridades requerentes pretendem basear a sua decisão de solicitar informações ao Estado requerido.

6. Confidencialidade, proteção de dados e troca de informações tributárias

Pese embora o facto de o panorama atual no âmbito das trocas de informações tributárias entre Estados membros da UE se caracterize por inúmeros avanços produzidos a nível internacional e supranacional, destinados quer a alargar o âmbito da informação que é trocada quer a melhorar a sua eficiência, a verdade é que foram poucos os esforços encetados no sentido de melhor salvaguardar a posição jurídica do sujeito passivo nos procedimentos supracitados.

Correlativamente, considerando os impulsos realizados a nível global de modo a implementar a troca automática de informações tributárias como o padrão predominante, percebemos que num paradigma em que quantidades massivas de informações são sistematicamente trocadas urge que se circunscrevam as atuações dos Estados e que relativamente ao sujeito passivo se estabeleçam garantias de confidencialidade e proteção de dados. Como tal, cumpre que analisemos de que modo estão a ser salvaguardadas as referidas garantias, de modo a melhor delimitarmos a posição jurídica do sujeito passivo nos procedimentos de troca de informações tributárias entre Estados-Membros da UE.

6.1 Garantias referentes à confidencialidade

6.1.1 Princípios referentes ao uso das informações

No que se refere à troca de informações tributárias entre Estados-Membros da UE evidenciam-se dois tipos de princípios: aqueles que se referem às atuações que permitem

realizar a troca de informações e os que se referem ao uso da informação trocada.⁶¹ No que se refere ao uso das informações trocadas relevam os princípios da especialidade e da confidencialidade. Cumpre, portanto, apurar se os princípios supracitados conferem algum tipo de proteção ao sujeito passivo no âmbito das garantias de confidencialidade e proteção de dados.

Ora, o princípio da especialidade traduz-se na proibição de um Estado-Membro utilizar as informações obtidas no âmbito de um procedimento de troca de informações fiscais para finalidades diferentes daquelas para as quais foram requeridas. Como tal, consubstancia-se como um mecanismo de controlo do uso que é dado à informação trocada, limitando e impedindo o uso abusivo dos procedimentos supracitados, e dessa forma conferindo um nível mínimo de proteção ao sujeito passivo.

Não obstante o exposto, analisando as disposições constantes dos artigos 16º, nº 2 da Diretiva 2011/16/UE, 26º, nº2 da CM OCDE e 22º, nº4 da Convenção Multilateral, percebemos que existe a possibilidade de derrogação do princípio da especialidade, uma vez que o Estado-Membro que transmite as informações pode autorizar a sua utilização para fins diferentes daqueles que originalmente deram azo ao respetivo pedido ou à sua transmissão, desde que a respetiva legislação interna permita a utilização dessas informações, nas mesmas circunstâncias, para fins semelhantes.

Por sua vez, o princípio da confidencialidade postula que a autoridade que recebe os dados intercambiados se encontra impedida de os comunicar a terceiros, sejam eles entidades públicas ou particulares.

A informação que é objeto da troca de informações entre as autoridades nacionais dos Estados-Membros é, pois, protegida pelo dever de segredo, cujo âmbito e limites são circunscritos por via de remissão para as respetivas normas fiscais nacionais dos Estados membros. O dever de segredo acerca da informação recebida por meio da troca de informações fiscais deverá ser respeitado na mesma medida em que o deve ser, no âmbito interno do Estado-Membro que recebe a informação, o dever de sigilo que impende sobre a respetiva Administração fiscal.

⁶¹ Vide Oliveira, M. O., “O Intercâmbio de Informação Tributária. Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento.”, Almedina, 2012, p. 127.

6.1.2 Limites materiais à troca de informações tributárias

Como advoga Maria Odete Oliveira, “(f)alar em limites ao intercâmbio de informações implica necessariamente contrapor dois interesses distintos: o da proteção do contribuinte, por um lado, e do interesse público que subjaz a obtenção da informação por outro.”⁶²

Analisando os artigos 26º, nº 3, al. c) da CM OCDE, 21º, nº2, al. d) da Convenção Multilateral e 17º, nº 4 da Diretiva 2011/16/UE, percebemos que estes elencam diversos limites atinentes ao conteúdo das informações suscetíveis de serem trocadas. Considerando que a existência destes limites se apresenta como intimamente interligada à proteção das prerrogativas do contribuinte urge, portanto, que se proceda a uma análise mais pormenorizada dos mesmos, de modo a perceber de que forma as exigências de confidencialidade, adjacentes à posição do sujeito passivo nas trocas de informação tributárias, são por eles tutelada.

Em traços gerais, os artigos supracitados postulam que não há obrigação de fornecer informações que possam conduzir à divulgação de um segredo comercial, industrial, comercial ou profissional ou processo comercial.⁶³ Assim sendo, cumpre que se proceda a uma definição clara dos mencionados termos. Ora, nem a CM OCDE nem a Diretiva definem o que se deve entender por segredos comerciais, industriais ou profissionais. Destarte, concorremos com as considerações elencadas por Maria Odete Oliveira, postulando, portanto, que da definição destes conceitos segundo a legislação interna de cada Estado poderão advir variados inconvenientes nomeadamente o facto de estes conceitos poderem não estar definidos nas normas de direito interno, nem aí terem uma apropriada correspondência terminológica, ou a circunstância de que uma interpretação destes conceitos consoante os Direitos nacionais resultaria num diferente âmbito de proteção em cada Estado, o que lesaria o princípio da reciprocidade.⁶⁴ Na tentativa de delimitarmos os conceitos em apreço, atendamos ao teor dos comentários ao art. 26º, nº3

⁶² Vide Oliveira, M. O., “O Intercâmbio de Informação Tributária. Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento.”, Almedina, 2012, p. 174.

⁶³ Note-se que os artigos em questão também postulam a possibilidade de recusa de prestação de informações quando estas sejam contrárias à ordem pública. Por não se revelar primordial para o nosso tema, não analisaremos este preceito.

⁶⁴ Vide Oliveira, M. O., “O Intercâmbio de Informação Tributária. Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento.”, Almedina, 2012, p. 183.

da CM OCDE que admitem haver segredo empresarial ou comercial quando os factos ou circunstâncias que se mantêm confidenciais possuem um valor económico considerável e podem ser explorados na prática, de forma que um uso não autorizado poderia causar um prejuízo grave ao afetado.⁶⁵

Sem esquecer, todavia, o comentário ao art. 26º, nº 3, al. c) da CM OCDE, que estabelece que não se deve conceder uma interpretação muito ampla ao termo "segredo", posto que isso pode tornar a troca de informações ineficaz. Como tal, o Estado requerido deve estabelecer um cuidado equilíbrio entre a eficácia do procedimento de troca de informação e os direitos do contribuinte, visto que as informações fornecidas se encontram igualmente cobertas pelos requisitos de confidencialidade do art. 26º, nº2. O comentário acrescenta, ainda, que o Estado requerido, ao proteger os interesses dos seus contribuintes, usufrui de uma margem discricionária que lhe permite recusar a informação solicitada. No entanto, caso a decida fornecer deliberadamente o contribuinte não pode alegar uma infração às regras de segredo.⁶⁶

No que se refere à questão de saber quem deve determinar, no caso em concreto, se existe um segredo empresarial, considerámos que será o próprio contribuinte que está em melhor posição para avaliar a natureza da informação, posto que estando os seus interesses económicos em questão torna-se fundamental que este esteja envolvido na decisão a ser tomada. Não obstante, a participação do contribuinte no procedimento em apreço deve ser interpretada e aplicada de forma a evitar que daí possa resultar uma perda da eficácia da troca de informações.

Por fim, cumpre ainda referir que é aconselhável que o Estado requerido, antes do intercâmbio das informações, inquiria o Estado requerente relativamente à forma como as informações serão utilizadas e aos procedimentos que estão em vigor, de modo a assegurar que as informações serão tratadas de forma confidencial.⁶⁷

6.2 Garantias referentes à proteção dos dados trocados

⁶⁵ Comentário art. 26º, nº3, CM OCDE, Parágrafo 19.2.

⁶⁶ Comentário art. 26º, nº3, CM OCDE, Parágrafo 19.

⁶⁷ *Vide* Debelva, F., Diepvens, N., "Exchange of Information. An analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In Search for an Efficient but Balanced Procedure", *Intertax*, vol. 44, nº4, 2016, p. 306.

O direito fundamental à proteção de dados pessoais encontra-se postulado pelo art. 8º da CDFUE, como já referimos no § 4.2. Ora, considerando, novamente, que na sequência da aprovação do Tratado de Lisboa, a CDFUE passou a fazer parte do direito primário da União, postulamos que esta circunstância constitui um marco importante em relação ao direito à proteção de dados pessoais, uma vez que a sua incorporação ao mais alto nível do sistema jurídico da UE como um direito fundamental, com plena eficácia jurídica, não só vincula os Estados-Membros relativamente ao exercício das atividades encetadas no âmbito da aplicação da lei comunitária, como também vincula o legislador europeu, que assim deve respeitar o seu conteúdo essencial bem como atender ao princípio da proporcionalidade relativamente às limitações estabelecidas no seu exercício.⁶⁸

Concomitantemente, também o art. 16º do TFUE elenca que todas as pessoas têm direito à proteção dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito.

Por sua vez, a Diretiva 2011/16/UE faz expressa referência às disposições de execução da Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de Outubro de 1995, que passaremos a analisar.

6.2.1 Diretiva 95/46/CE

Relativamente à Diretiva 95/46/CE⁶⁹ cumpre referir, primeiramente, que os dados fiscais de pessoas físicas constituem dados pessoais no sentido do art. 2, nº 1, al. Alínea a) da Diretiva em apreço, pelo que, na medida em que as administrações fiscais europeias troquem informações fiscais de pessoas físicas no âmbito da Diretiva 2011/16/UE, tais procedimentos devem estar em conformidade com o quadro jurídico europeu para a proteção de dados pessoais.

⁶⁸ Vide Rust, A., Fort, E., “Exchange of Information and Bank Secrecy”, Kuwer Law International, 2012, pp. 189-190

⁶⁹ Note-se que a partir de 2018 entrará em vigor o Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE.

Correlativamente, o direito fundamental à proteção de dados pessoais encontra-se delimitado por uma série de princípios, atinentes quer à qualidade quer ao tratamento dos dados pessoais: o princípio do tratamento lícito dos dados pessoais, o princípio da especificação e limitação da finalidade e o princípio do tratamento leal dos dados confidenciais.⁷⁰

Ora, o princípio do tratamento lícito dos dados pessoais pressupõe que as partes interessadas devem estar em condições de conhecer a existência do tratamento de dados e de poder contar com informações relativas à obtenção e utilização desses dados. Prevê, além disso, que os dados trocados sejam exatos e atualizados e que sejam observadas normas que permitam identificar os interessados durante um período não superior ao necessário para atingir os fins pretendidos, anulando os dados que já não são necessários ou não são necessários e corrigir dados erróneos ou falsos, aplicando assim medidas de segurança e confidencialidade.

Por sua vez, o princípio da especificação e limitação da finalidade, conjuntamente com o princípio da proporcionalidade, exige que sejam recolhidos e manipulados apenas os dados estritamente pertinentes, adequados e necessários para atingir objetivos determinados, explícitos e legítimos, assegurando que esses dados não sejam subsequentemente utilizados de forma incompatível com os objetivos predeterminados.

Quanto ao princípio do tratamento-leal dos dados pessoais, este explana a necessidade de requerer o consentimento da parte afetada pela utilização dos dados pessoais. Este consentimento deverá basear-se, portanto, no conhecimento das informações pertinentes relativas à identidade dos responsáveis pela utilização dos referidos dados. Todavia, a exigência de consentimento é excetuada no âmbito do art. 7º da Diretiva 95/46/CE⁷¹.

⁷⁰ Vide “Manual da Legislação Europeia sobre Proteção de Dados”, Agência dos Direitos Fundamentais da União Europeia, 2014, pp. 66-79.

⁷¹ Prescinde-se da exigência de consentimento nas seguintes situações:

- i) caso o tratamento dos dados seja necessário para a execução de um contrato no qual a pessoa em causa é parte ou de diligências prévias à formação do contrato decididas a pedido da pessoa em causa;
- ii) quando o tratamento dos dados for necessário para cumprir uma obrigação legal à qual o responsável pelo tratamento esteja sujeito;
- iii) se o tratamento dos dados for necessário para a proteção de interesses vitais da pessoa em causa;
- iv) e o tratamento for necessário para a execução de uma missão de interesse público;
- v) Caso o tratamento seja necessário para prosseguir interesses legítimos do responsável pelo tratamento ou do terceiro ou terceiros a quem os dados sejam comunicados, desde que não prevaleçam os interesses ou os direitos e liberdades fundamentais da pessoa em causa.

Os princípios estruturais supracitados, permitindo que as partes afetadas possuam um certo controle sobre o uso das suas informações pessoais e pressupondo o estabelecimento de um série de obrigações para os responsáveis pelo tratamento de dados pessoais, consubstanciam-se, portanto, numa série de direitos individuais de informação, acesso, retificação, oposição e anulação⁷², bem como em garantias de confidencialidade e segurança⁷³, transparência⁷⁴ e estabelecimento de proteção de dados para categorias especiais de dados⁷⁵.

Não obstante o exposto, postula o art. 13º, nº1, al. e) da Diretiva em apreço que os Estados-Membros podem tomar medidas legislativas destinadas a restringir o alcance das obrigações e direitos postulados pela Diretiva sempre que tal restrição constitua uma medida necessária à proteção de um interesse económico ou financeiro importante de um Estado-Membro ou da União Europeia, incluindo nos domínios monetário, orçamental ou fiscal. Mas, e porque estamos perante um direito fundamental, postulamos que não só as referidas limitações devem ser interpretadas de forma restritiva, como também devem cumprir os preceitos elencados pelo art. 52º da CDFUE, pelo que devem ser previstas por lei e respeitar o conteúdo essencial do direito em apreço. Na observância do princípio da proporcionalidade, as mencionadas restrições só devem ser introduzidas caso sejam necessárias e efetivamente correspondam a objetivos de interesse geral reconhecidos pela UE, ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros.

6.2.2 Diretiva 2014/107/UE

A Diretiva 2014/107/UE, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade introduziu algumas modificações relevantes em matéria de proteção de dados.

Primeiramente, consagrou que as Instituições financeiras reportantes e as autoridades competentes de cada Estado-Membro são consideradas responsáveis pelo tratamento dos dados para efeitos da Diretiva 95/46/CE.

⁷² Artigos 10º, 11º, 12º e 14º da Diretiva 95/46/CE.

⁷³ Artigos 16 e 17º da Diretiva 95/46/CE.

⁷⁴ Artigo 21º da Diretiva 95/46/CE.

⁷⁵ Artigo 8º da Diretiva 95/46/CE.

Correlativamente, estatuiu que a troca automática de informações tributárias deverá ser efetuada através de um formato eletrónico normalizado concebido para a facilitar e baseado no formato eletrónico utilizado na Diretiva da Poupança.⁷⁶

Em acréscimo, clarificou o âmbito do direito à informação dos sujeitos passivos objeto de um pedido de troca de informações ao prever que recai sobre cada Estado-Membro o dever de certificar que cada Instituição financeira reportante informa cada pessoa singular de que as informações que lhe dizem respeito serão recolhidas e transferidas. Concomitantemente, caberá ainda ao Estados-Membros o papel de assegurar que a Instituição financeira reportante fornece a essa pessoa singular todas as informações a que tem direito nos termos da respetiva legislação nacional de execução da Diretiva 95/46/CE, com a antecedência suficiente para que essa pessoa possa exercer os seus direitos em matéria de proteção de dados sendo que, de qualquer modo, as mencionadas informações terão que ser comunicadas antes de a Instituição financeira reportante em causa proceder à troca de informações tributárias.

Por fim, promulgou, ainda, que as informações tratadas no âmbito de um procedimento de troca de informações tributárias serão conservadas apenas durante o tempo necessário para a prossecução dos objetivos elencados na Diretiva, e, em todo o caso, segundo as regras nacionais de cada responsável pelo tratamento dos dados relativos ao prazo de prescrição.

7 A premente necessidade da harmonização das prerrogativas do sujeito passivo

Perante todas as considerações até agora expostas, concluímos que não só os instrumentos internacionais não regulam a posição do sujeito passivo afetado por um procedimento de troca de informações como também, já o afirmamos, a única proteção que lhes é subjacente é a que for outorgada pelas legislações nacionais de cada Estado.

Ora, revela-se como marcadamente imprudente a inexistência de uma regulação comunitária que dirima esta matéria e que force os Estados a adotarem regras comuns a

⁷⁶ Diretiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros.

todos os sujeitos passivos. Na ausência de uma harmonização desta matéria, pôr-se-á em causa o princípio da igualdade, no sentido de que sendo a proteção do sujeito passivo delimitada pelos ordenamentos jurídicos de cada Estado subsistirão situações em que perante um pedido de troca de informações com equivalentes objeto e conteúdo, a dois cidadãos poderão resultar concedidos níveis de proteção marcadamente distintos. Correlativamente, já afirmamos, estará também em causa o princípio da segurança jurídica, visto que uma regulamentação unilateral desta matéria não permite ao sujeito passivo saber, em concreto, qual será a proteção jurídica que lhe será concedida por um determinado Estado, a um determinado momento.

Como tal, advogamos a urgente necessidade da criação de um instrumento normativo, com força vinculativa, que sirva como um catálogo que garanta as prerrogativas do contribuinte em todo o procedimento de troca de informações tributárias. Postulamos, portanto, que o referido instrumento deverá considerar as diferentes realidades atinentes quer a um procedimento de troca automática de informações quer a um procedimento de troca de informações a pedido ou de troca espontânea de informações.

Destarte, deverá garantir um direito de notificação no que se refere aos procedimentos de troca de informações a pedido e de troca espontânea de informações, que deverá observar conteúdos mínimos e ocorrer antes da referida troca ser efetuada.⁷⁷ Perante um procedimento de troca de informações a pedido a notificação deverá conter informações relativas ao Estado que requereu a informação, aos fundamentos do pedido, ao imposto subjacente ao pedido e aos meios de oposição à troca de informações, de modo a que o sujeito passivo possa avaliar se existem fundamentos de recusa para o recurso ao mecanismo da troca de informações. Perante um procedimento de troca espontânea de informações, a notificação deverá construir-se nos mesmos moldes.

Não obstante o exposto, e porque não se ignora que haverá contribuintes que possuam interesse em exercer esta prerrogativa no sentido de executar manobras dilatórias que prejudiquem a eficácia do procedimento de troca de informações, dever-se-á estatuir a possibilidade de, em determinadas situações concretas, ocorrer a dispensa desta

⁷⁷ A este respeito, rejeitamos, novamente, a orientação postulada pelo caso *Sabou* de afirmar que o sujeito passivo não possui o direito de ser informado da ocorrência de um procedimento de troca de informações posto que o procedimento supracitado ocorre na fase de inquérito. Ora, a realidade é que o contribuinte possui os direitos gerais de confidencialidade e privacidade em todas as fases do procedimento pelo que é necessário que este seja notificado antes da troca de informações ocorrer de modo a poder salvaguardar as mencionadas prerrogativas.

formalidade caso os Estados requerentes assim o solicitem. Como quer que seja, este pedido de dispensa deverá ser sempre devidamente fundamentado pelo Estado requerente e apenas deverá ser permitido perante o risco (sério e também ele fundamentado) de se prejudicar uma investigação de fraude ou evasão fiscal substancial.

No que se refere aos procedimentos de troca automática de informações revela-se como impraticável notificar cada contribuinte individualmente da troca de informações que é efetuada. Como tal, recairá sobre as instituições financeiras o especial dever de informar os seus clientes que as informações por eles detidas estão sujeitas aos novos sistemas de troca automática obrigatória de informações.

Dever-se-á consagrar, igualmente, um direito de audição, que se afigurará particularmente relevante nas situações suscetíveis de pôr em causa a divulgação de informações que contenham segredos empresariais do contribuinte visado pela troca de informações fiscais.

Concomitante, impera também que se estatua a existência de um direito de impugnação, que permita ao sujeito passivo objeto de um procedimento de intercâmbio de informações conhecer todo os elementos do mesmo e submeter a controlo administrativo e/ou judicial a apreciação da respetiva legalidade, seja antes da transmissão de quaisquer informações ou mesmo posteriormente ao envio destas.

Em acréscimo, cumpre que se estabeleçam exigências relativamente à confidencialidade dos dados trocados, pelo que cada pedido de troca de informações deverá ser acompanhado por um requerimento solicitando a confirmação da manutenção da confidencialidade no Estado requerente. Dever-se-á, igualmente, criar mecanismos que permitam a identificação de países cujas legislações outorguem uma proteção de dados inadequada, de modo a que se lhes possa recusar, legitimamente, um pedido de troca de informações tributárias. No mesmo sentido, urge que se criem regras específicas relativamente ao tempo durante o qual os dados transmitidos podem ser detidos pelo Estado requerente, definindo limites temporais máximos concretos que não podem ser excedidos. Concomitantemente, os sujeitos passivos devem poder impedir a transmissão de qualquer informação recolhida ilegalmente pelo que, de modo a garantir uma proteção jurídica eficaz, lhes deve ser permitido apresentar um recurso de modo a suspender o procedimento de troca de informações.

Correlativamente, dever-se-á consagrar regras atinentes à atuação dos Estados intervenientes num procedimento de troca de informações, estatuidas condutas obrigatórias e práticas proibidas, que a não serem cumpridas se consubstanciam como uma causa fundada para a recusa legítima dos pedidos de intercâmbio de informações formulados por esses Estados.

Por fim, postulamos, ainda, a consagração de um direito de reparação pecuniária, de modo a salvaguardar situações em que um uso indevido da informação que foi intercambiada causou graves prejuízos ao sujeito passivo.

Concluimos, portanto, reiterando a premente necessidade de harmonização⁷⁸ desta matéria através da criação de um instrumento normativo que a regule uniformemente, posto que como afirma Maria Odete Oliveira “um catálogo básico que garantisse os direitos do contribuinte em todo o procedimento de troca de informação tributária comunitária ou internacional (...) seria um contributo muito relevante, emprestando ao instrumento a eficácia que ainda lhe falta não obstante todas as tentativas que estão a ser feitas em sentido contrário. É que essa eficácia faz apelo, por um lado, à respectiva eficiência- alto resultado com baixos custos associados à transferência de informações transfronteiras-e, por outro lado, à transparência respeitadora dos direitos dos contribuintes, em relação à informação transferida. São duas vertentes que se interligam.”⁷⁹

Conclusões

Do escrito e analisado, retiramos, primeiramente, que os desafios que o crescente fenómeno da globalização coloca às administrações fiscais hodiernas são variados e que,

⁷⁸ Que, aliás, resulta do art. 5.º, n.º 3, do TUE, que consagra o princípio da subsidiariedade: “Em virtude do princípio da subsidiariedade, nos domínios que não sejam da sua competência exclusiva, a União intervém apenas se e na medida em que os objectivos da acção considerada não possam ser suficientemente alcançados pelos Estados-Membros, tanto ao nível central como ao nível regional e local, podendo contudo, devido às dimensões ou aos efeitos da acção considerada, ser mais bem alcançados ao nível da União.”

⁷⁹ Vide Oliveira, M. O., “Assistência mútua e cooperação administrativa: intercâmbio comunitário de informação tributária – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2ª secção) de 23.10.2013, P. 1361/13”, Cadernos de Justiça Tributária, nº 3, 2014, p. 63.

como tal, a troca de informações tributárias se consubstancia como um instrumento determinante na luta contra os efeitos adversos adjacentes ao fenómeno supracitado.

O paradigma da troca de informações tributárias alterou-se, migrando de um sistema baseado quase exclusivamente no intercâmbio de informações a pedido para um sistema de troca de quantidades de informações massivas, efetuadas periodicamente e a uma escala global, o que potenciou a necessidade de delimitar a tutela jurídica do sujeito passivo objeto de um procedimento intercâmbio de informações. A realidade, no entanto, é outra, e pese embora urja que a troca de informações fiscais seja perspectivada quer no interesse dos Estados quer no interesse dos contribuintes, o panorama internacional é caracterizado quer por uma falta de regulação desta matéria quer por um movimento de desconsagração de prerrogativas adjacentes ao contribuinte, em prol de uma maior eficiência do procedimento de intercâmbio de informações.

Muito embora se consigam extrair níveis mínimos de proteção de diversos instrumentos normativos que regulam esta matéria, bem como de princípios atinentes à troca de informações tributárias ou de limites materiais às mesmas, não se consegue delimitar uma verdadeira tutela jurídica do sujeito passivo objeto de um procedimento de intercâmbio de informações.

Apresenta-se por isso como primordial que num procedimento que se pretende universal, não recaia sobre cada Estado a fixação dos direitos a atribuir aos sujeitos passivos, revelando-se imperioso que se proceda a uma harmonização desta matéria através da criação de um instrumento normativo que, dotado de força vinculativa, sirva como um catálogo capaz de garantir as prerrogativas do contribuinte em todo o procedimento de intercâmbio de informações tributárias.

Bibliografía

Artigos e Monografias

Adeler, J., “Exchange of information needs protection for taxpayers”, *International Tax Review*, vol. 16, n.º 9, 2005, pp. 34-37

Allevi, L.; Celesti, C., “10th GREIT Annual Conference on EU BEPS; *Fiscal Transparency, Protection of Taxpayer Rights and State Aid* and 7th GREIT Summer Course on *Tax Evasion, Tax Avoidance & Aggressive Tax Planning*”, *Intertax*, vol. 44, n.º 1, 2016, pp. 80-82

Baker, P., “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation*, IBFD, 2000, pp. 298-317

Bentley, D., “Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation”, *Kluwer Law International*, 2007, pp.198-3345

Brodzka, A.; Garufi, S., “The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters”, *European Taxation*, n.º 8, 2012, pp. 394-408

Calderón, J. M., “Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations”, *Intertax*, vol. 28, n.º 12, 2000, pp. 462-475

Calderón, J. M.; Seara, A. Q., “The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, vol. 68, n°9, 2014, pp. 498-507

Cockfield, A. J., “Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights”, *U.B.C. Law Review*, vol. 42, n.º 2, 2010, pp. 419-471

Diepvens, N.; Debelva, F., “The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer’s Rights under Pressure”, *EC Tax Review*, vol. 24, n° 4, 2015, pp. 210-219

Diepvens, N.; Debelva, F., “Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In Search for an Efficient but Balanced Procedure”, *Intertax*, vol. 44, issue 4, 2016, p. 306

González, S. M., “The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances”, *EC Tax Review*, vol. 25, n° 3, 2016, pp. 146-161

Greggi, M., “The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case”, *Intertax*, vol. 35, n° 11, 2007, p. 612

Hemels, S.J.C., “References to the Mutual Assistance Directive in the Case Law of the ECJ: A Systematic Approach”, *European Taxation*, n°12, 2009, pp. 583-591

Hinneken, L., “Overview of New Paths and Patterns in EU Tax Development with Focus on EU Soft Law and External Factors (Part 1)”, *EC Tax Review*, vol. 23, n° 5, 2014, pp. 313-323

Kavelaars, P., “EU na OECD: Fighting against Tax Avoidance”, *Intertax*, vol. 41, n° 10, 2013, pp. 507-515

Oliveira, M. O., “O Intercâmbio de Informação Tributária. Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento.”, Almedina, 2012, pp. 127-193

Oliveira, M. O., “Assistência mútua e cooperação administrativa: intercâmbio comunitário de informação tributária – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2ª secção) de 23.10.2013, P. 1361/13”, *Cadernos de Justiça Tributária*, n° 3, 2014, pp. 63-64

Palma, R. C., “An Overview of the Protection of Taxpayer Rights in Portugal”, *European Taxation*, vol. 50, n°1, 2010, pp. 3-12

Pistone, P., “Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, vol.67, n° 4/5, 2013. pp. 216-225

P, Pistone., “Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law”, *World Tax Journal*, 2014, p. 4

Poelmann, E., “Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union”, *Intertax*, vol. 43, issue 2, 2015, pp. 173-178

Rocha, S. A., “Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, vol. 70, n°9, 2016, pp. 502-516

Rust, A.; Fort, E., “Exchange of Information and Bank Secrecy”, *Kluwer Law International*, 2012, pp. 177-195

Schaper, M., “Data Protection Rights and Tax Information Exchange in the European Union: An Uneasy Combination”, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, vol 23, n°3, 2016, pp. 514-528

Schenk-Geers, T., “International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers”, *Wolters Kluwer*, 2009, pp.239-291

Seara, A. Q., “The Protection of Taxpayers’ Property Rights in Light of the Recent ECtHR Jurisprudence: Anything New on the Horizon, or Just More of the Same?”, *Intertax*, vol. 42, issue 4, 2014, pp. 218-233

Seer, R., “Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters”, *EC Tax Review*, vol. 22, n° 2, 2013, pp. 66-77

Seer, R.; Gabert, I., “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, vol.65, n° 2, 2011, pp.88-98

Silveira, A; Canotilho; M., *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia Comentada*, Almedina, Coimbra, 2013, p. 575.

Somare, M.; Wöhrer, V., “Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency” *Intertax*, vol.43, issue 12, 2015, pp.804-814

Spies, K., “Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law”, *Intertax*, vol. 40, issue 10, 2012, pp. 518-530

Tanzi, V., “Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites”, *Brooklyn Journal of International Law*, vol.26, n°4, 2001, pp. 1262-1283

Tanzi, V.; Zee, H. H., “Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange”, *Intertax*, vol.28, issue 2, 2000, pp.58-63

Troyer, I. D., “Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU”, *EC Tax Review*, vol.23, n°3, 2014, pp. 135-148

Vanistendael, F., “The International Information Exchange Puzzle”, *Tax Notes International*, vol. 75, n°13, 2014, pp. 1149-1153

Outras Fontes

Anotações ao Projecto de Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, Bruxelas, 11 de Outubro de 2000, p. 41

Article 29 Data Protection Working Party, *Guidelines for Member States on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the context of the automatic exchange of personal data for tax purposes*, Dec. 2015

Cahiers de Droit Fiscal International, *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, volume 100B, IFA, Basel, 2015

Centre for Tax Policy and Administration, Tax guidance series, *General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*

Confederation Fiscale Europeenne Professional Affairs Committee, *Opinion Statement of the CFE on the European Commission's public consultation on "A European Taxpayer's Code"*, Confederation Fiscale Europeenne, May 2013

CFE, Opinion Statement ECJ-TF 2/2014 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in case C-276/12, Sabou, concerning taxpayer's rights in case of exchange of information upon request, April 2014, p. 6

European Commission, *Guidelines for a Model for A European Taxpayers' Code*, European Union, 2016

Formal comments of the European Data Protection Supervisor on a proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic Exchange of information in the field of taxation, Brussels, 2015

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, *Peer Review Report-Phase 2-Implementation of the Standard in Practice: Portugal*, March 2015

Manual da Legislação Europeia sobre Proteção de Dados, Agência dos Direitos Fundamentais da União Europeia, 2014, pp. 66-79

OECD, *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, Jan. 2006

OECD Report for the G8 Summit Lough Erne, *A Step Change in Tax Transparency* Enniskillen, June 2013

OECD, *Statement of Outcomes, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, Bridgetown, Oct. 2015

OECD, *Standard for automatic exchange of financial account information common reporting standard*, 2014

OECD, *Taxpayer's rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*, 1990

Policy Department A, *Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, Oct. 2015

Instrumentos normativos

(i) Tratados e convenções

Convenção para a proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais

Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

(ii) Instrumentos de Direito da União Europeia

Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade

Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de Outubro de 1995, relativa à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados

Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade

Diretiva 2015/2376/UE do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade

Diretiva 2016/881/UE do Conselho de 25 de maio de 2016 que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade

Jurisprudência

(i) Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

TEDH de 26 de Março de 1992, *Editions Periscope*, 11760/85

TEDH de 24 de Fevereiro de 1994, *Bendenoun*, 12547/86

TEDH, 12 Julho de 2001, *Ferrazzini v. Italy*, 44759/98

TEDH, 12 de Outubro de 1993, *Schouten* 19005/91.

TEDH, 13 Janeiro de 1995, *The Building Societies* 21319/93 e outros

TEDH, 4 de Julho de 1995, *Filippello v. Italy*, 25564/94

TEDH, 7 de Dezembro de 1982, *X v. Belgium*, 9804/82

TEDH, 25 de Fevereiro de 1993, *Funke v. France*, 10828/84

TEDH, 24 de Abril de 1990, *Huvig v. France*, 11105/84.

TEDH, 27 de Novembro de 1996, *F.s v. Germany*, 30128/96

(ii) Tribunal de Justiça da União Europeia

TJUE, 18 de Dezembro de 2008, *Sopropé*, C-349/07

TJUE, 22 de Outubro de 2013, *Sabou*, C-276/12

TJUE, 15 de Novembro de 2011, *Dereci*, C-256/11

TJUE, 27 de Setembro de 2007, *Twoh International*, C 184/05

TJUE, 24 Outubro 1996, *Commission v. Lisrestal and Others*, C-32/95

