



UNIVERSIDADE
CATÓLICA PORTUGUESA | FACULDADE
DE DIREITO
ESCOLA DE LISBOA

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

Andrea Rodrigues Guerreiro

sob a orientação do
Doutor João Félix Pinto Nogueira

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa
Mestrado em Direito Fiscal
Lisboa, 31 de Março de 2014

Agradecimentos

At times our own light goes out and is rekindled by a spark from another person. Each of us has cause to think with deep gratitude of those who have lighted the flame within us.

Albert Schweitzer

Quero expressar os meus sinceros agradecimentos:

Ao Doutor João Félix Pinto Nogueira, meu orientador, pela competência científica, acompanhamento permanente e ilimitada disponibilidade, assim como pelas críticas e correções feitas durante a orientação. Acima de tudo, pela honra de me ter concedido o seu tempo e de ter ouvido as minhas sugestões, fazendo um esforço para encontrar nelas algo com valor.

A todos os professores da 1ª edição do Mestrado em Direito Fiscal, pelos conhecimentos que me transmitiram ao longo desta expedição académica, pois sem as bases por eles fornecidas não teria sido possível elaborar este trabalho.

Aos meus amigos, pela compreensão e paciência ilimitada.

À minha família e ao meu companheiro de jornada, pelo amor incondicional, pelo incentivo a crescer académica, pessoal e profissionalmente e pelos fascinantes exemplos de vida que me servem de estímulo a fazer sempre melhor.

A todos, os meus melhores agradecimentos!

Índice

Lista de Abreviaturas	7
Pacto Internacional dos Direitos Económicos, Sociais e Culturais	7
1. Introdução	11
1.1. Lançamento do tema	11
1.2. Hipótese de investigação	12
1.3. Objectivo e objecto da tese.....	13
1.4. Metodologia e modo de citar.....	13
1.5. Sequência	14
2. Assistência Mútua e Globalização	16
2.1. A progressiva transformação do paradigma da União Europeia.....	16
2.2. Assistência mútua e protecção de direitos.....	18
2.3. Protecção jurídica: do nível doméstico ao nível internacional.....	20
3. Fontes ou Mecanismos de Protecção	23
3.1. Instrumentos de Direito Português	23
3.1.1. Legislação Tributária.....	23
3.1.2. A transposição da directiva “troca de informações”	25
3.2. Instrumentos de Direito da União no campo da troca de informações	25
3.2.1. Directiva 2011/16/UE.....	26
3.2.1.1. Tipos de procedimentos previstos na Directiva	26
3.2.1.2. Condições que regem a troca de informações.....	28
3.3. Instrumentos da OCDE	29
3.3.1. Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária	29
3.3.2. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.....	30
3.4. Instrumentos em matéria de protecção de direitos fundamentais	31
3.4.1. Declaração Universal dos Direitos do Homem	31

3.4.2. Convenção Europeia dos Direitos do Homem	32
3.4.3. Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.....	33
4. Protecção jurídica do sujeito passivo	35
4.1. Direito de notificação	36
4.1.1. Tensão subjacente à atribuição do direito de notificação	36
4.1.2. Oportunidade de exercício e titularidade da eventual obrigação de notificar	36
4.1.3. Conteúdo e limites da obrigação de notificação	38
4.1.4. Meios e forma de notificar.....	39
4.2. Direito de participação	40
4.2.1. Tensão subjacente à atribuição de direitos de participação	40
4.2.2. Âmbito do direito de participação	41
4.2.3. O princípio da actuação por conta própria.....	41
4.3. Direito de impugnação	42
4.3.1. Tensão subjacente à atribuição de direitos de impugnação	42
4.3.2. O contributo dos princípios da cooperação, efectividade e equivalência.....	43
4.3.3. A lesividade dos actos como pressuposto da impugnação	44
4.4. Conciliação dos direitos e proposta concreta	45
Conclusões	47
Bibliografia	51

Lista de Abreviaturas

Ac.	Acórdão
Acs.	Acórdãos
al.	alínea
art.	artigo
arts.	artigos
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
§	capítulo
CDUE	Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia
CE	Comissão Europeia
CPA	Código de Processo Administrativo
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
Conselho	Conselho Europeu
CRP	Constituição da República Portuguesa
CEDH	Convenção Europeia dos Direitos do Homem
Convenção	Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal
DL	Decreto-Lei
DUDH	Declaração Universal dos Direitos do Homem
Directiva	Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011
EM	Estado-Membro
EMs	Estados-Membros
EM ^{rite}	Estado requerente
EM ^{rdo}	Estado requerido
EUA	Estados Unidos da América
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
CM OCDE	Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE
n.	número
n. ^{os}	números
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
ONU	Organização das Nações Unidas
p.	página
pp.	páginas
PE	Parlamento Europeu
PIDCP	Pacto Internacional dos Direitos Cíveis e Políticos
PIDESC	Pacto Internacional dos Direitos Económicos, Sociais e Culturais
proc.	processo
Ss	seguintes
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
EU	União Europeia
vol.	volume

Some would say that taxation and human rights is an oxymoron.

*An oxymoron is, of course, the conjunction of
two otherwise apparently irreconcilable concepts.*

*I personally do not believe that taxation and human rights are in any way irreconcilable
or conflicting; I think human rights are a fundamental aspect of taxation.*

Baker, P., "Taxation and Human Rights", GITC Review, vol. 1, n.º 1, 2001, p. 1

1. Introdução

1.1. Lançamento do tema

O conceito de “Aldeia Global”, cunhado por Herbert Marshall McLuhan¹ e hodiernamente bastante utilizado expressa em plenitude a ideia de que, nos tempos modernos, as novas tecnologias e meios de comunicação tendem a encurtar as distâncias físicas, reduzindo o nosso planeta à dimensão comunicacional de uma “aldeia”. Assistimos, hoje, a um mundo interligado, com estreitas relações económicas, políticas e sociais.

As inovações registadas ao nível da troca de informações entre autoridades tributárias em matéria fiscal, não é mais do que um corolário do que relatamos supra. Nunca antes se ouviu falar tanto na necessidade de partilhar informações com relevância tributária e nunca antes se envidaram tantos esforços na celebração de convenções internacionais nesta matéria.

A assistência mútua em geral, e a troca de informações em particular mostram-se determinantes para as novas estratégias de luta contra a fraude e planeamento fiscal² (ou, na sua conceptualização mais recente, contra o “planeamento fiscal agressivo”)³.

A existência deste interesse comum tem levado as grandes potências a reunirem-se para discutir novas modalidades de assistência mútua entre as autoridades tributárias⁴. De forma mais radical, alguns Estados e organizações têm vindo a induzir os demais Estados a celebrar acordos de troca de informações, sob pena de aplicação de medidas sancionatórias⁵.

Todos os Estados – espontaneamente ou *motivados* pelo receio de serem integrados em listas negras, cinzentas ou de outras cores⁶ – estão a repensar o (maior ou menor)

¹ Herbert Marshall McLuhan desenvolveu este conceito de “Aldeia Global” na obra *The Gutenberg Galaxy: the making of typographic man*, Canadá, the University of Toronto Press, 1962.

² Exemplo da actualidade da discussão é o OECD Report for the G8 Summit Lough Erne, *A Step Change in Tax Transparency* (Enniskillen, June 2013): “Offshore tax evasion is a serious problem for jurisdictions all over the world, OECD and non-OECD, small and large, developing and developed. Cooperation between tax administrations is critical in the fight against tax evasion and a key aspect of that cooperation is exchange of information.”, p. 5.

³ Expressão popularizada pelos recentes relatórios e plano de acção do projecto BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting” da OCDE).

⁴ “Jurisdictions around the world, small and large, developing and developed, OECD and non-OECD, stand united in calling for further action to address the issues of international tax avoidance and evasion”, *idem*, p. 4.

⁵ Exemplo que pode ser apontado é o do *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) que consiste num regime anti-evasão fiscal, criado pelos EUA, em Março de 2010, com o objectivo de identificar as pessoas americanas que mantenham relações bancárias no exterior dos EUA.

⁶ Veja-se, por exemplo, o que ocorreu com o Luxemburgo, o Chipre, as Ilhas Virgens Britânicas e as Ilhas Seychelles, países que foram classificados como “Non-Compliant” no 6.º Encontro do Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, que decorreu em Jakarta, em Novembro 2013: “This meeting marked the adoption of ratings for the first 50 jurisdictions on their level of compliance with the internationally agreed standard for exchange of information. The ratings have been applied in respect of each of

isolamento administrativo em que viviam, e têm vindo a reconhecer, mesmo publicamente, a necessidade de eliminar as barreiras ainda existentes à livre troca de informações em matéria tributária.

McLuhan reconhecia, que a promoção de uma troca de informação dinâmica e ilimitada trazia indexada uma necessidade de responsabilização global. Ao nível tributário cremos que a questão da responsabilização global não tem sido adequadamente discutida. Apesar de toda a atenção que governos, parlamentos, organizações internacionais e comunicação social têm dado ao assunto, até agora o debate tem-se evadido à questão de saber qual a posição jurídica do sujeito passivo afectado por um procedimento de troca de informações.

Em nossa opinião, estas discussões não têm incluído, de forma conveniente, uma reflexão compreensiva e cuidada sobre a protecção jurídica do sujeito passivo. Esta foi a principal razão que nos levou a escolher este tema para a nossa dissertação.

1.2. Hipótese de investigação

Como indicamos, acreditamos que existe uma lacuna de investigação no que tange à definição da posição jurídica do sujeito passivo no quadro da troca de informações. Ao passo que os procedimentos tributários internos dos vários países consagram a tutela da sua posição jurídica tanto ao nível do procedimento como do processo, atribuindo-lhe direitos e garantias com tutela legal e / ou constitucional, o procedimento de troca de informações internacional, que se quer global e massificado, não contém uma definição suficiente ou adequada. Neste âmbito não existe convenção, regulamento, directiva, código de conduta ou mesmo um instrumento de *soft law* que regule a matéria.

O tema não é meramente teórico e a generalização dos procedimentos de troca de informação trata a lume todos os problemas derivados da falta de previsão normativa. Um exemplo recente dos problemas que se podem gerar encontra-se no (já célebre) acórdão *Sabou*⁷.

A nossa investigação focar-se-á na busca pela definição de um estatuto de protecção do sujeito passivo, como administrado, quando envolvido num procedimento de troca de informações internacionais.

the 10 essential elements in the Global Forum's Terms of Reference as well as an overall rating ranging from Compliant, to Largely Compliant, Partially Compliant and finally Non-Compliant." – *Statement of Outcomes*.

⁷ TJUE, 22 de Outubro de 2013, *Sabou*, C-276/12.

1.3. Objectivo e objecto da tese

Através da presente dissertação pretendemos identificar um acervo de direitos que garanta a tutela dos contribuintes. Pretendemos ainda fazer algumas propostas de melhoria do mesmo regime, tentando não pôr em causa a eficácia de um procedimento que se quer dinâmico e célebre.

O objecto deste trabalho é, efectivamente, a posição jurídico-tributária do sujeito passivo afectado por um procedimento de troca de informações entre autoridades tributárias de diferentes EMs da UE. Do ponto de vista objectivo não abordaremos quaisquer casos de assistência interna, bem como outras formas de assistência mútua (mesmo que internacionais) que não se cinjam à troca de informações em matéria de fiscalidade directa⁸ e do ponto de vista subjectivo, as trocas operadas entre Estados que não sejam membros da UE.

Debruçar-nos-emos, particularmente, sobre os direitos *processuais* dos sujeitos passivos, com base na tricotomia “*notification, consultation and intervention rights*” que constitui o *benchmark* analítico, genericamente utilizado pela comunidade científica internacional⁹.

Propomo-nos ainda a determinar, de forma precisa, qual o papel que cada um dos Estados intervenientes deverá desempenhar, no sentido de assegurar uma efectiva protecção da esfera jurídica individual, nos termos dos *standards* que infra exporemos.

À semelhança do que acontece com a teoria da “Aldeia Global”, esta tentativa de criação de uma “aldeia tributária global” pode também ser descrita como utópica. E talvez o seja. No entanto, a presente dissertação não se fixará em todos os aspectos dessa “aldeia tributária global”. De facto, cingiremos a nossa atenção a um aspecto muito específico dessa “aldeia”: a protecção da posição jurídica do sujeito passivo partícipe dessa “aldeia”, quando alvo de um procedimento transnacional de troca de informações.

1.4. Metodologia e modo de citar

⁸ Isto porque a matéria da fiscalidade indirecta, dos impostos especiais sobre o consumo e do direito alfandegário seguem regras distintas das aplicáveis à troca de informações no âmbito da fiscalidade indirecta.

⁹ Entre eles Adeler, J., “Exchange of information needs protection for taxpayers”, *International Tax Review*, vol. 16, n.º 9, 2005, pp. 36-37; Branson, C. C., “The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers”, *Australian Tax Review*, vol. 33, n.º 2, 2004, pp. 84-85; Seer, R.; Gabert, I., “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, 2001, p. 96 e Calderón, J. M., “Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations”, *Intertax*, vol. 28, issue 12, 2000, p. 466.

O desenvolvimento de um trabalho académico íntegro obriga a uma correcta identificação das fontes. Façamos, então, uma breve referência ao modo de citar.

No que diz respeito aos artigos, constantes de publicações periódicas, adoptamos o seguinte modelo:

Apelido, Inicial do Nome, “Título do Artigo”, *Designação da Publicação Periódica*, Volume e Número (se aplicável), Ano, página.¹⁰

Quanto à citação de monografias, seguiremos o seguinte esquema:

Apelido, Inicial do Nome, *Título da Monografia*, Edição (se aplicável), Editora, Cidade, Ano, página.¹¹

No que concerne à citação dos Acórdãos do TJUE e TEDH, a referência a jurisprudência será feita da seguinte forma:

TJUE/TEDH, dia de mês de ano, *partes*, número do processo, parágrafos (quando a referência se dirige a um aspecto concreto).¹²

1.5. Sequência

Depois de uma breve contextualização, no capítulo 2. caracterizaremos a situação de tensão actualmente subjacente aos procedimentos de troca de informações, entre elas, o confronto i) entre a reivindicação de transparência da acção estatal por parte dos cidadãos e a “propensão” dos Estados para a opacidade, no que toca a procedimentos internacionais relativos à busca de informação; ii) entre a reserva da vida privada do sujeito passivo e o interesse público do combate à evasão fiscal; e iii) entre a garantia, também no plano internacional, das conquistas básicas dos sujeitos passivos e a necessidade de tornar eficaz e eficiente a obtenção da informação a nível internacional.

No capítulo 3. examinaremos as diversas “fontes de direito” eventualmente aplicáveis, no sentido de se determinar, *de lege lata*, que direitos e garantias devem ser já reconhecidos aos sujeitos passivos, tanto pelas autoridades tributárias como pelos diversos tribunais nacionais e internacionais.

Posto isto, e uma vez caracterizado o “estado da arte”, destinaremos o capítulo 4. ao estudo, de *lege ferenda*, dos direitos e garantias que consideramos merecedores de tutela,

¹⁰ Veja-se o exemplo: Deák, D., “Taxpayers Rights and Obligations: the Hungarian experience”, *Revenue Law Journal*, vol. 7, issue 1, article 3, 1997, pp. 18-42.

¹¹ Veja-se o exemplo: Xavier, A., *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição actualiz., reimp., Almedina, Coimbra, 2009, pp. 771-782.

¹² Veja-se o exemplo: TEDH, 20 de Outubro de 1992, DC, 13120/87.

densificando o seu conteúdo, aspectos práticos e condições a observar numa eventual positivação dos mesmos. Concomitantemente, analisaremos o papel de cada um dos intervenientes no processo, designadamente, quem consideramos ser responsável pela protecção de tais feixes jurídicos e pelo controlo do seu cumprimento, se o EM^{rite} ou se o EM^{rdo}. Tentaremos, ainda, identificar as consequências negativas da atribuição ou reconhecimento de (novos) direitos e garantias procedimentais e algumas circunstâncias que poderão promover a sua contenção, defendendo, apesar disso, a sua insignificância face à alternativa de não tutela dos direitos fundamentais dos sujeitos passivos.

Terminaremos com as necessárias conclusões.

2. Assistência Mútua e Globalização

2.1. A progressiva transformação do paradigma da União Europeia

A UE teve, na sua origem, propósitos exclusivamente económicos como os da instituição de um mercado comum e da promoção da livre circulação de pessoas e bens. Não obstante, paulatinamente foi surgindo a necessidade de intervir em outras áreas, de forma a assegurar o desenvolvimento próspero dos diferentes Estados Membros. Com o Acto Único Europeu¹³, as competências comunitárias foram alargadas aos domínios da investigação, desenvolvimento tecnológico, ambiente e política social. Os progressos registados, desde então, em áreas que não a económica, bem como a agnição da singularidade dos cidadãos europeus, conduziram a que fosse reconhecido, com o Tratado de Lisboa¹⁴, efeito jurídico vinculativo a um instrumento de atribuição de direitos fundamentais: a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia¹⁵. A progressiva afirmação de princípios como os do primado¹⁶ e do efeito directo¹⁷ – princípios fundamentais de direito europeu que, apesar de não expressamente plasmados nos Tratados, são amplamente afirmados pelo TJUE, – tem vindo a permitir o reconhecimento da superioridade do Direito da União Europeia sobre os ordenamentos nacionais e a sua aplicabilidade e eficácia nos EMs.

Com a evolução da UE e o alargamento do seu campo de actuação, aumentou, também, a necessidade de regulação das relações dos seus intervenientes. Assim, a UE foi investindo em normação própria, fixando *standards* mínimos de protecção, com o propósito de assegurar as liberdades por si conferidas e cujo cumprimento permite criar uma imagem coesa e unificada que se sobrepõe à individualidade de cada um dos EMs. No entanto, e no que tange ao Direito Fiscal, sempre existiram factores que dificultaram (e continuam a dificultar) a integração ou harmonização positiva e a inerente atribuição de direitos aos sujeitos passivos. São eles, por exemplo, a existência de opiniões diversas sobre o papel que deve ser reservado à fiscalidade directa e à resistência na perda de qualquer elemento de

¹³ O Acto Único Europeu foi assinado, no Luxemburgo, em 1986, tendo entrado em vigor a 1 de Julho de 1987.

¹⁴ O Tratado de Lisboa foi assinado, em Lisboa, no dia 13 de Dezembro de 2007, acabando por entrar em vigor apenas em 1 de Dezembro de 2009.

¹⁵ Não obstante, o artigo 1.º, n.º 1, do Protocolo n.º 30, determina que “A Carta não alarga a faculdade de o Tribunal de Justiça da União Europeia, ou de qualquer tribunal da Polónia ou do Reino Unido, de considerar que as leis, os regulamentos ou as disposições, práticas ou acções administrativas destes países são incompatíveis com os direitos, as liberdades e os princípios que nela são reafirmados”.

¹⁶ TJUE, 15 de Julho de 1964, *Costa contra Enel*, 6/64.

¹⁷ TJUE, 5 de Fevereiro de 1963, *Van Gend en Loos*, 26/62.

soberania nesta matéria pelos EMs¹⁸. Por outro lado, ainda que os EM's tenham consentido na harmonização de algumas das áreas, existe um entendimento transversal de que a intervenção europeia é minimalista e que a definição dos procedimentos (nos termos do princípio da autonomia procedimental nacional) e, conseqüentemente, na definição da posição jurídica dos sujeitos passivos, no que não contenda com as ideias de equivalência e de efectividade do direito da UE, devem continuar a ser regulados por cada um dos EMs.

Tendo em conta, por um lado, uma mudança de paradigma dentro da UE, e, por outro, as dificuldades de harmonização no campo da fiscalidade directa, cabe perguntar se (já) há uma obrigação, por parte da UE, de proteger os seus sujeitos passivos no âmbito das suas relações transnacionais com as diversas autoridades tributárias, em particular, no quadro da troca de informações. Ora, existem dois níveis de argumentação que permitem legitimar a necessidade de evoluir em matéria de harmonização dos direitos dos contribuintes: um de teor ideológico e outro cujo conteúdo é mais pragmático¹⁹.

A argumentação de *teor ideológico* centra-se no conceito de cidadania europeia²⁰. A cidadania da UE, conferida aos nacionais de todos os EMs pelo TUE²¹, destina-se a reforçar a protecção dos seus direitos, promovendo a identidade europeia²². Assume um carácter supranacional, desvinculado do Estado nação, e evolui na medida em que a própria instituição progride. Isto porque o desenvolvimento de uma verdadeira união (nas suas dimensões económica, civil, política e social) gera, nos cidadãos europeus, um aumento das expectativas em relação aos seus direitos e à sua participação cívica. O respeito pelos direitos fundamentais constitui um dos elementos essenciais dessa identidade europeia. Como, aliás,

¹⁸ “Mas o fenómeno da integração mundial da economia levanta outros problemas. Num espaço em crescente unificação como é o europeu, o dilema entre a concorrência fiscal entre vários Estados e a criação de soluções unificadoras (harmonização fiscal) tem-se colocado. As dificuldades da harmonização residem no facto de muitos países optarem pela concorrência fiscal sobretudo na área financeira (Luxemburgo, Holanda, Áustria), tornando impossível a unanimidade necessária para obter a aprovação de leis fiscais (...).” *vide* Sanches, S., *Justiça Fiscal*, Relógio D'Água Editores, Lisboa, 2010, pp. 68-69.

¹⁹ Recorre-se, aqui, ao método de José António Farah Lopes de Lima, na obra *Questões de Direito Penal Europeu à Luz do Tratado de Lisboa*, Reis dos Livros, Lisboa, 2012, pp. 54-57.

²⁰ Resulta do art. 20.º, n.º 1, do TFUE, que “É cidadão da União qualquer pessoa que tenha a nacionalidade de um Estado-Membro. A cidadania da União acresce à cidadania nacional e não a substitui.”

²¹ A cidadania europeia foi instituída pelo Tratado de Maastricht, o qual foi assinado em 7 de Fevereiro de 1992 e entrou em vigor a 1 de Novembro de 1993.

²² (...) in recent years, a shift in emphasis in EC tax policy can be noted. In particular, in ECJ practice, more doubts have risen as to why and how to remove disparities in national laws, whether taxpayer positions can be compared in order to apply the non-discrimination principle, and how restrictions on the exercise of fundamental freedoms can be justified. (...) However, the emergence of procedural issues in the tax matters discussed before the ECJ has been all the more conspicuous. Questions are raised as to which way treaty benefits can be claimed (...). Arguably, taxpayers may claim the exercise of their rights before tax authorities even across borders.” *vide* Nykiel, W; Sek, M, *Protection of taxpayer's rights: European, International and domestic tax law perspective*, Wolters Kluwer Polska, Warsaw, 2009, pp. 61-62.

já referimos, a UE dotou-se de uma carta vinculativa em matéria de protecção dos direitos fundamentais²³.

Existe ainda uma argumentação de *teor pragmático*. Centra-se na alegação de que uma mais eficiente luta contra a fraude e a evasão fiscal transnacional ocorre através da harmonização e da integração política. O princípio da subsidiariedade²⁴ tem aqui um papel determinante visto que atribui à UE a responsabilidade pela solução de problemas que, pela sua dimensão e complexidade, excedem a capacidade dos EMs.

Não faltam, assim, razões para crer que se impõe reflectir sobre o tema do ponto de vista da União Europeia.

2.2. Assistência mútua e protecção de direitos

Como já afloramos, uma das principais preocupações estatais hodiernas centra-se na luta contra a fraude e a evasão fiscal. A crise económica e a profunda recessão geradas pelos abusos da indústria financeira promoveram, como bem refere McIntyre, uma mudança de pensamento: “for the first time in history, the opponents of tax haven abuses have a genuine opportunity to foster meaningful change”²⁵.

A troca de informações mostra-se como um instrumento fundamental nesse combate. Através dela, dificulta-se a acção de algumas multinacionais que, aproveitando-se da falta de harmonização ou de coerência entre as legislações internas, promovem esquemas de planeamento fiscal agressivo. É, também, eficaz ao nível de determinadas condutas de pessoas singulares, as quais continuam a esconder e a não declarar os seus rendimentos, colocando-os em contas *offshore* sujeitas a regimes claramente mais favoráveis²⁶.

²³ O art. 6.º, n.º 3, do TUE, determina que “Do direito da União fazem parte, enquanto princípios gerais, os direitos fundamentais tal como os garante a Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais e tal como resultam das tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros.”

²⁴ Conforme resulta do art. 5.º, n.º 3, do TUE, “Em virtude do principio 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.”

²⁵ McIntyre, M. J., “How to End the Charade of Information Exchange”, *Tax Notes International*, vol. 56, n.º 4, 2009, pp. 256. No mesmo sentido Durão Barroso: “Tackling tax evasion and fraud was the other issue on the meeting of European Council today. (...) The reality is that until now these discussions have been more or less blocked. (...) But now we see there is a new momentum among our member states, and I think we should act based on this momentum.”, *vide* Statement by President Barroso following the European Council meeting, Press conference/Brussels, 22 May 2013, SPEECH/13/440.

²⁶ 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, p. 427.

No entanto, uma promoção desmesurada da troca de informações pode trazer consequências bastante negativas. Alguns autores, como Mesquita, descrevem a mesma como “um instrumento perigoso, cuja utilização há que limitar.”²⁷. Efectivamente, existem certos riscos para o sujeito passivo, como os de intrusão desproporcionada na sua vida privada, do seu uso para fins diferentes dos inicialmente previstos ou do da falta de rigor no manuseamento da informação obtida (por exemplo com a sua retransmissão a sujeitos não autorizados). Estas questões foram já objecto de alguma regulação²⁸, o que levou a gerar-se uma certa “ilusão” de, assim, estarem já expressamente previstos mecanismos de protecção da posição do sujeito passivo (no sentido em que “os limites à assistência administrativa constantes dos instrumentos internacionais constituem a primeira garantia do contribuinte”²⁹). É possível que o sujeito derive (directa ou indirectamente) uma posição jurídica protegida desses limites (ou de outras normas procedimentais destinadas a regular a relação entre Estados)³⁰. Mas a verdade é que a determinação de limites (estatais) à troca de informações não equivale a regular a posição jurídica do administrado, afectado por essa troca ou de outras normas destinadas os procedimentos *intra* Estados.

Apesar de a troca de informações estar regulada em diversos instrumentos bilaterais e multilaterais, de alcance europeu ou internacional, quase nada se encontra ainda previsto em matéria de protecção da posição jurídica do administrado. Ao analisarmos a literatura existente, percebemos que a tutela da posição jurídica do sujeito passivo é apenas superficialmente referida, ficando frequentemente em segundo plano face ao interesse público do pleno funcionamento da troca de informações, cuja eficácia a concessão de direitos não pode condicionar.

Este entendimento transporta-nos para uma situação em que os direitos dos sujeitos passivos ficam dependentes da volatilidade da discussão política em cada momento. Como refere Amaral, o entendimento sempre terá de ser o de que “há que prosseguir, sem dúvida, o interesse público, mas respeitando simultaneamente os direitos subjectivos e os interesses

²⁷ Leia-se, ainda: “Com tal objectivo, a lei deve estabelecer condições para garantir o respeito da confidencialidade, evitando quebras de sigilo, e para impedir as transmissões desnecessárias ou incorrectas ou as trocas de informações que conduzam a situações de dupla tributação”, *vide* Mesquita, M. C., “Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional”, *A internacionalização da economia e da fiscalidade*, 1993, p. 351.

²⁸ E ainda assim, trata-se mais da conformação de um dever que impende sobre os Estados do que de um verdadeiro direito do sujeito passivo. *Vide* o art. 16.º da Directiva e o art. 22.º da Convenção.

²⁹ Mesquita, M. C., “Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional”, *A internacionalização da economia e da fiscalidade*, 2003, p. 351.

³⁰ Como o artigo 16.º da Directiva em matéria de troca de informações.

legalmente protegidos dos particulares”³¹. Num procedimento que se quer universal, é contraditório deixar a cargo de cada país a fixação dos direitos a atribuir aos sujeitos passivos. No quadro actual de atribuição de competências, pode, até, correr-se o risco de se chegar a uma situação em que um Estado determina, unilateralmente, não conceder quaisquer direitos e garantias mesmo quando em idêntico procedimento interno o faça! É de questionar como é que num procedimento tão intrusivo, que permite que sejam trocadas informações que se encontram a milhares de quilómetros de distância, sobre os mais diversos aspectos da vida de um cidadão, geradas em contextos culturais e administrativos tão distintos, não esteja expressamente definido que intervenção pode ter o sujeito passivo. A natureza transnacional deste mecanismo impõe, por si só, o estabelecimento de princípios, garantias e direitos procedimentais próprios, que permitam aos Estados intervenientes saber que papéis desempenham na tutela do sujeito passivo subjacente ao pedido.

2.3. Protecção jurídica: do nível doméstico ao nível internacional

Ao nível interno, a maioria dos EMs contam com “leis gerais”, “códigos”, “cartas” ou outros instrumentos, ao nível de *hard* ou *soft law*, os quais visam a definição de alguns dos princípios e direitos fundamentais aplicáveis às questões fiscais e, em especial, os direitos e obrigações impostos aos contribuintes e às administrações tributárias. O âmbito dos instrumentos, as suas regras de execução, a sua estrutura e o conteúdo dos direitos e obrigações neles previstos variam consideravelmente entre os diversos países³². Nos dias de hoje encontramos desde sistemas com um catálogo exaustivo de direitos, liberdades e garantias³³ até casos em que o “sistema de protecção” não se encontra expressamente plasmada num instrumento legislativo³⁴.

³¹ Amaral, D. F., *Curso de Direito Administrativo*, 10ª reimp., Almedina, Coimbra, 1941, pp. 61-62.

³² “Taxpayers’ rights are protected in European countries in different ways. (...) in some countries there are specific national laws protecting taxpayers’ rights. In some countries these provisions are contained in the normal tax legislation [An example is it the chapter on taxpayers’ rights in the Russian Tax Code], while in other countries these provisions are set out in a separate piece of legislation dealing with the rights of taxpayers [Recent examples are Italy and Spain, which have both enacted specific legislation containing codes of taxpayers’ rights].” *vide* Nykiel, W; Sek, M, *Protection of taxpayer’s rights: European, International and domestic tax law perspective*, Wolters Kluwer Polska, Warsaw, 2009, pp. 130-131.

³³ “Inquiridos sobre a eventual existência, a nível nacional, de um código do contribuinte ou de qualquer instrumento semelhante, 19 (17 %) responderam que não sabiam, enquanto 62 (56 %) tinham conhecimento da existência de um código do contribuinte no seu país e 29 (26 %) afirmaram que o código nacional do contribuinte não existia.” *vide* Relatório de síntese sobre os resultados da consulta pública da DG TAXUD — Um código europeu do contribuinte, Bruxelas 12 de Setembro de 2013, TAXUD.D.2 (Ares 2013) 3252439, p. 3.

³⁴ “Os resultados revelam que, nos países que introduziram um código do contribuinte ou um instrumento semelhante, a maioria dos inquiridos respondeu que conhece os seus direitos e obrigações, ao passo a maioria

Os principais aspectos em que estes “códigos” diferem, são os seguintes³⁵:

- a) O número das posições normativas individuais protegidas. Apesar das disparidades, o relatório “Taxpayers rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD countries”³⁶ permite-nos concluir que existe, de facto, um acervo de direitos e obrigações comumente reconhecidos aos contribuintes, pela generalidade dos países da OCDE. A nota prática³⁷ preparada pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, por referência ao citado relatório, procede a um elenco desse tronco comum: i) o direito a ser informado; ii) assistido; iii) ouvido; iv) ao recurso; v) a pagar apenas o montante de imposto devido, e ainda; vi) direito à segurança jurídica; vii) à privacidade; viii) à confidencialidade; e, ix) ao sigilo. No que respeita a obrigações encontramos: a i) obrigação de honestidade; ii) de cooperação; iii) de prover informação correcta e de modo tempestivo, bem como; iv) de manter registos das transacções; v) e de pagar os impostos pontualmente.
- b) Os destinatários dessa protecção: esta pode abranger a totalidade ou apenas parte dos sujeitos passivos, e os factores mais utilizados para a diferenciação são os da forma do sujeito passivo (singular, colectiva) e o da residência (distinguindo-se entre residentes e não residentes).
- c) O âmbito de impostos: existindo posições jurídicas protegidas em relação a todos os impostos e outras em relação a parte ou um deles.
- d) A natureza jurídica: distinguindo-se entre total, parcialmente e não vinculativos.
- e) Idiomas utilizados: na(s) língua(s) nacional(is) ou tradução noutros idiomas.
- f) O grau de simplicidade da informação contida, dependendo da acessibilidade à mesma: distinguindo-se entre direitos acessíveis directamente pelo cidadão e aqueles dependentes de “interpretação” por agente especializado.
- g) O formato: fazendo-se uma diferenciação entre a utilização da forma impressa e dos em suporte electrónico.

dos inquiridos da Bélgica e da Grécia, onde não existe um código desse tipo, respondeu que não conhece os seus direitos e obrigações.”, *idem*, p. 10.

³⁵ *Idem*, pp. 3-4 e Nykiel, W; Sek, M, *Protection of taxpayer’s rights: European, International and domestic tax law perspective*, Wolters Kluwer Polska, Warsaw, 2009, pp. 132-134.

³⁶ OECD, *Taxpayer’s rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries* (1990).

³⁷ Centre for Tax Policy and Administration, Tax guidance series, *General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note*, p. 3.

Estas diferenças revestem-se de enorme relevância nos casos de operações transfronteiriças, uma vez que tornam mais difícil a percepção da posição jurídica dos sujeitos envolvidos numa transacção internacional.

Reconhecendo este problema, a Comissão Europeia lançou, em 25 de Fevereiro de 2013, uma consulta pública³⁸ com o intuito de recolher informações sobre as experiências internas, de cada Estado, relativas à determinação de direitos e obrigações dos sujeitos passivos, pretendendo determinar as vantagens e desvantagens inerentes à criação de um código europeu do contribuinte.

Os dados recolhidos³⁹ são claros e a larga maioria dos inquiridos pronunciaram-se a favor do desenvolvimento de um código europeu do contribuinte. Entre as razões apresentadas para apoiar esse desenvolvimento encontram-se: i) a necessidade de assegurar a igualdade de tratamento; ii) a segurança jurídica; iii) a necessidade de reforçar a transparência e de harmonizar os diferentes sistemas jurídicos; iv) a necessidade de aproximar as legislações, de reduzir litígios; v) de normalizar o processo de cumprimento da legislação; vi) de permitir avaliar antecipadamente uma posição; vii) de assegurar um acesso mais eficaz ao mercado; viii) de melhorar a comunicação com a administração fiscal de outro EM; e, ix) de constituir uma base comum de direitos mínimos e de obrigações de fácil compreensão, juridicamente vinculativos.

É interessante notar que a generalidade dos intervenientes nesta consulta considerou como prioritários o princípio da participação das partes interessadas, tanto por via da sua audição como da possibilidade de consulta do processo.

Não obstante tudo o que foi referido, foi possível apurar que existem alguns receios no que toca à implementação efectiva de um verdadeiro código europeu. *Inter alia* menciona-se a possibilidade de tal instrumento poder vir a gerar conflitos de soberania e a falta de competência da UE em matéria fiscal (o que redundaria numa incapacidade de prever e impor obrigações fiscais que não estivessem incluídas nos códigos nacionais⁴⁰).

³⁸ Esta consulta pública foi desencadeada pela Direcção-Geral Fiscalidade e União Aduaneira, da Comissão Europeia, na sequência das medidas propostas pela CE, a 6 de Junho de 2012, no Plano de Acção para combater a fraude e a evasão fiscal (IP/12/1325).

³⁹ Publicados no Relatório de síntese sobre os resultados da consulta pública da DG TAXUD — Um código europeu do contribuinte, Bruxelas 12 de Setembro de 2013, TAXUD.D.2 (Ares 2013) 3252439.

⁴⁰ *Idem*, p. 9.

3. Fontes ou Mecanismos de Protecção

Estabelecida a necessidade de conceder protecção ao sujeito passivo objecto de um pedido de informações é agora necessário analisar se o mesmo recebe já protecção a partir de algum instrumento jurídico (nacional, europeu ou internacional) e qual a extensão da mesma.

3.1. Instrumentos de Direito Português

3.1.1. Legislação Tributária

Segundo o art. 266.º, CRP e o art. 55.º, LGT – que reproduz, na sua generalidade, o conteúdo do art. 266.º⁴¹ – a actividade da administração tributária tem de ser levada a cabo em subordinação à Constituição e à lei, e deve respeitar os direitos e interesses legítimos dos cidadãos e os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé. Para este estudo merecem especial destaque: i) os princípios da justiça e da imparcialidade, os quais vinculam a AT a realizar todas as diligências que se afigurem necessárias para averiguar a verdade material; ii) da proporcionalidade, que determina que os pedidos de colaboração, por parte da AT ao contribuinte, tenham que ter em vista o esclarecimento de factos que sejam relevantes para a boa decisão do procedimento, existindo um dever de se recorrer à forma menos onerosa para o obter; e, iii) da igualdade, nos termos do qual é proibido o arbítrio, havendo que tratar de forma igual situações iguais, e de forma diferente situações diferentes.

Também o CPPT contém diversos princípios aplicáveis ao procedimento tributário, entre eles, i) o do contraditório; ii) da proporcionalidade; iii) da eficiência; iv) da praticabilidade; v) da simplicidade; vi) do duplo grau de decisão; vii) da cooperação; e viii) da impugnação unitária⁴².

⁴¹ “Os princípios arrolados neste art. 55.º são os princípios gerais do procedimento tributário, que são complementados por vários outros princípios incluídos nesta lei, designadamente, o princípio da decisão (56.º), o princípio do inquisitório (58.º), o princípio da colaboração (59.º) e do princípio da participação (60.º).”, *vide* Campos, D. L.; Rodrigues, B. S.; Sousa, J. L., *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4.ª ed., Encontro da Escrita, Lisboa, 2012, p. 457.

⁴² Arts. 45.º a 48.º, e 54.º do CPPT.

Apoiados nas anotações à LGT de Campos, Rodrigues e Sousa⁴³, concluímos que dos princípios extraídos dos instrumentos de direito interno já referidos, resultam as seguintes garantias essenciais:

- a) O direito à informação, com o conteúdo definido nos arts. 268.º, n.º 1, CRP, 59.º, n.º 2, alíneas a) a g), i) e l), 67.º e 68.º, LGT e 56.º, CPPT;
- b) O direito à fundamentação e notificação de todos os actos praticados em matéria tributária que afectem direitos e interesses (arts. 268.º, n.º 3, CRP, 77.º, LGT e 36.º e 37.º, CPPT).
- c) O direito à recusa de colaboração com as acções de fiscalização, nos termos do arts. 63.º, n.ºs 3 e 4, LGT e 89.º, CPA (nos casos em que, por exemplo, a colaboração implique a revelação de factos puníveis ou a violação de segredo profissional);
- d) Direito de audição e participação na formação das decisões administrativas que lhes digam respeito (arts. 267.º, n.º 5, CRP, 8.º e 100.º a 103.º, CPA, 45.º, n.º 1, CPPT e 60.º, LGT);
- e) Direitos de reclamação, de impugnação e de oposição, que abrangem os direitos: i) de reclamação de quaisquer actos ou omissões (art. 66.º, LGT); ii) de reclamação graciosa (arts. 68.º a 77.º, CPPT); iii) de impugnação judicial de actos tributários lesivos (arts. 9.º, n.º 2 e 95.º, LGT, 99.º a 109.º, 131 a 134.º, CPPT); e, iv) de impugnação de decisões de derrogação do sigilo bancário (arts. 146.º-A a 146.º-D, CPPT).

Refira-se, ainda, que por força do art. 8.º, CRP, são acolhidos no ordenamento jurídico português os princípios de direito internacional, as normas das convenções internacionais e as disposições dos tratados da UE. De igual modo, e *ex vi* art. 16.º, CRP se reconhece o primado dos direitos fundamentais constantes da DUDH, do PIDCP e do PIDESC⁴⁴. Olhando ao ordenamento português, a recepção destas disposições internacionais não representa um aumento considerável das garantias conferidas ao sujeito passivo⁴⁵. No entanto, asseguram uma protecção estável face à volatilidade da legislação fiscal nacional.

⁴³ Campos, D. L.; Rodrigues, B. S.; Sousa, J. L., *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4.ª ed., Encontro da Escrita, Lisboa, 2012, pp. 456-457.

⁴⁴ “There seems to be, therefore, at least in the field of human rights, a recognition that the CRP is not the ultimate compass”, Palma, R. C., “An Overview of the Protection of Taxpayer Rights in Portugal”, *European Taxation*, 2010, p. 7.

⁴⁵ “International law instruments do not appear to offer additional levels of protection to Portuguese taxpayers, considering the ample safeguards already provided for by domestic legislation”, *idem*, p. 7.

Mesmo admitindo que, no domínio nacional, a protecção conferida pela lei ao sujeito passivo é satisfatória e excede aquela que resulta dos instrumentos internacionais (tratados, directivas e convenções)⁴⁶, não é líquido que tal protecção se estenda ao sujeito passivo quando este é afectado por um procedimento internacional de troca de informações.

3.1.2. A transposição da directiva “troca de informações”

O DL n.º 61/2013, de 10 de Maio, transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva “troca de informações”. Decidimos abordar este diploma neste âmbito dado que este vai além do expressamente previsto nela e acaba por conter algumas disposições específicas em matéria de protecção do sujeito passivo.

O art. 14.º, n.º 3, impõe um primeiro dever de comunicação: que a autoridade nacional competente (actualmente, a AT), *enquanto autoridade requerida*, comunique à pessoa relativamente à qual são solicitadas as informações a identificação da autoridade requerente e a natureza das informações solicitadas. No n.º 4, do mesmo artigo, são introduzidas limitações a esta obrigação, nomeadamente, i) caso se trate de troca automática e espontânea; ii) o pedido tenha carácter urgente; iii) possa ser prejudicada uma investigação de fraude ou evasão fiscal; iv) a não comunicação seja solicitada pelo Estado requerente; ou v) se as informações objecto do pedido constarem de base de dados da AT.

O n.º 5, do art. 14.º, introduz outra inovação face ao regime da Directiva, conferindo à pessoa visada o direito a pronunciar-se sobre o mesmo, no prazo que lhe for concedido para o efeito, apresentando as razões pelas quais considera que as informações não devem ser prestadas.

Assim, o DL n.º 61/2013 confere imediatamente, ao sujeito, direitos de notificação, informação e audição. No entanto, segundo a letra do citado DL, tais garantias estão limitadas aos casos em que Portugal seja o EM^{tdo}. Caso Portugal seja o EM^{te}, já não existe uma específica previsão legal semelhante ao art. 14.º, pelo que tudo dependerá da aplicação subsidiária de regras e da aplicação de princípios gerais.

3.2. Instrumentos de Direito da União no campo da troca de informações

⁴⁶ “(...) in broad general terms Portuguese constitutional and ordinary law appear to provide satisfactory protection to taxpayers. They usually exceed international law standards on “fundamental rights” and afford adequate safeguards of various “additional rights” (unlike international law instruments) (...)”, *idem*, p. 11.

3.2.1. Directiva 2011/16/UE⁴⁷

A Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade revogou a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977. A sua provação teve em vista assegurar uma assistência mútua entre AT's mais eficaz, estabelecendo regras mais claras e mais precisas do que a sua antecessora.

A Directiva estabelece as regras e os procedimentos ao abrigo dos quais os EMs devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações previsivelmente relevantes para a administração e execução da legislação interna⁴⁸, e abarcando todos os tipos de impostos cobrados por um EM ou em seu nome, com excepção do IVA, impostos especiais sobre o consumo, direitos aduaneiros e contribuições para a segurança social⁴⁹.

3.2.1.1. Tipos de procedimentos previstos na Directiva

Ao abrigo da Directiva em análise, o procedimento de troca de informações pode ocorrer (i) a pedido, (ii) de forma automática e (iii) de modo espontâneo⁵⁰.

(i) A troca de informações a pedido

Esta modalidade de troca de informações encontra-se regulada nos arts. 5.º a 7.º da Directiva. O procedimento é despoletado por um pedido da autoridade requerente à autoridade requerida. As informações deverão dizer respeito a um contribuinte determinado e a um caso concreto, objecto de fiscalização interna, e relativamente ao qual se encontram já esgotadas as fontes nacionais de informação. Nas palavras de Maria Margarida Cordeiro⁵¹ “são de recusar as chamadas *fishing expeditions*, isto é, as tentativas de acesso generalizado à informação na disposição de outro Estado. O Estado que pretende aceder a determinada informação tem, como se referiu, que demonstrar o seu interesse nessa informação

⁴⁷ Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

⁴⁸ Art. 1.º, n.º 1 da Directiva.

⁴⁹ Art. 2.º, n.º 1 e 2, *idem*.

⁵⁰ Note-se que limitamos o âmbito da nossa dissertação à assistência mútua que tem lugar através da troca de informações e, como veremos, centraremos a nossa atenção na troca de informações a pedido.

⁵¹ Cordeiro, M. M., “Troca de informações e cooperação fiscal internacional”, *A internacionalização da economia e a fiscalidade*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1993, p. 340.

específica”. Apesar das modificações introduzidas em Julho de 2012 na CM OCDE e respectivos comentários, cremos que os “pedidos de grupo” continuam a ser inadmissíveis no âmbito europeu já que requereriam uma modificação expressa do articulados de vários artigos da directiva. No sentido de satisfazer o pedido do EM^{re}, o EM^{rdo} deverá proceder às diligências que considere necessárias, actuando como se agisse por iniciativa própria ou a pedido de autoridade do seu próprio Estado. Esta disposição não é clara quanto à protecção conferida ao sujeito, mas sempre poderá funcionar como regra supletiva se interpretada no sentido em que, caso não estejam fixadas regras procedimentais gerais aplicáveis, por igual, a todos os Estados, deverão ser aplicadas ao contribuinte subjacente ao pedido, as mesmas garantias concedidas a um sujeito passivo do Estado requerido no âmbito de uma troca de informações estritamente interna.

(ii) A troca automática de informações

A Directiva prevê a troca automática de informação apenas para os períodos de tributação a partir de 1 de Janeiro de 2014, estando esta limitada a determinadas categorias, nomeadamente, rendimentos do trabalho, honorários de administradores, produtos de seguro de vida, pensões e propriedade e rendimento de bens imóveis. A Directiva prevê, ainda, no art. 8.º, n.º 5, al. a) e b), o alargamento, em 2017, da troca automática de informações às categorias de dividendos, mais-valias e royalties.

Pretende-se que a troca de informações ocorra sistemática e independentemente da formulação de qualquer pedido, não visando nenhuma situação específica, mas antes uma generalidade de casos.

Um EM pode manifestar o seu desinteresse em receber informações sobre determinadas categorias e montantes de imposto, determinar o procedimento a ser adoptado na troca e a frequência da mesma.

(iii) A troca espontânea de informações

A troca espontânea de informações entre EMs ocorre apenas nas situações expressamente previstas no art. 9.º da Directiva. Estamos perante casos em que existem razões para presumir que existe uma redução ou uma isenção anormal de imposto no outro EM, ou uma tentativa de subtracção a tributação.

3.2.1.2. Condições que regem a troca de informações

Alberto Xavier⁵² explica-nos que a prestação de informações entre Estados é (i) *supletiva* uma vez que a sua legitimidade depende de se terem esgotado todos os esforços na obtenção de informação por vias estritamente internas, (ii) *secreta* visto que as informações só podem ser dirigidas às autoridades tributárias e (iii) *especial* posto que, a haver pedido, este deve versar sobre aspectos concretos ao invés de uma pluralidade de assuntos.

Assim, seria de esperar que as regras fixadas no capítulo VI da Directiva⁵³, aplicáveis aos diversos procedimentos *infra* referidos, constituíssem, maioritariamente, limitações à actuação dos Estados. No entanto, no que diz respeito, por exemplo, à divulgação de informações e de documentos, são atribuídas faculdades⁵⁴ aos Estados em contrapartida de escassas limitações. Até mesmo o art. 17.º, cuja epígrafe é “limites”, se cinge a fazer referência à “supletividade”, à preservação da legalidade e da ordem pública, e à salvaguarda dos segredos comerciais, industriais e profissionais, não introduzindo quaisquer orientações mais concretas. Mesmo as obrigações⁵⁵ impostas aos Estados são-no de Estado para Estado, e não numa perspectiva relacional com o sujeito passivo, sendo este um elemento “esquecido” no âmbito da regulação da Directiva.

Não obstante a inexistência expressa de direitos atribuídos aos sujeitos passivos, consagram-se dois princípios que nos podem orientar na determinação das garantias subjectivas. O art. 17.º, n.º 1, da Directiva consagra o princípio da subsidiariedade, determinando que um EM só pode solicitar a prestação de informações fiscais a outro EM após ter esgotado todas as fontes internas de que dispõe para obter as informações pretendidas⁵⁶. Já o princípio da actuação por conta própria, presente no art. 6.º, n.º 3, da Directiva, impõe que os EMs apliquem aos pedidos de informações fiscais o mesmo procedimento que empregam no domínio interno.

⁵² Xavier, A., *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed. actualiz., reimp., Almedina, Coimbra, 2009, p. 773.

⁵³ O capítulo VI da Directiva é denominado “condições que regem a cooperação administrativa”.

⁵⁴ As informações comunicadas entre Estados, mesmo se sujeitas à obrigação de segredo oficial, podem ser utilizadas em processos judiciais e administrativos, desde que tal seja autorizado pela autoridade que comunica as informações; o material obtido pode ser transmitido a Estado terceiro, caso tal seja considerado útil e o Estado de origem não se oponha; os elementos comunicados podem ser invocados como elementos de prova pelas instâncias competentes do Estado-Membro da autoridade requerente.

⁵⁵ Vejam-se as diversas obrigações constantes dos arts. 18.º, 19.º, 20.º e 22.º da Directiva.

⁵⁶ Não nos cabe, aqui, discutir se o princípio da subsidiariedade vigora apenas para a troca de informações a pedido, ou também para a troca de informações espontânea e automática, nessa matéria remete-mos para Pereira, R. J. R., “A troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia (Parte II)”, *Revista Fiscal*, Maio/Junho 2012, pp. 12-13.

3.3. Instrumentos da OCDE

3.3.1. Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária

A Convenção (de 1988 porém revista em 2010), é o resultado do trabalho conjunto do Conselho da Europa e da OCDE. É acompanhada de um Relatório Explicativo⁵⁷ o qual foi revisto em 2010, essencialmente com base nos comentários então em vigor relativamente ao art. 26.º, da CM OCDE⁵⁸. Às disposições da Convenção (alterada pelo Protocolo de 2010), que seguem as normas correspondentes da CM OCDE de 2008, deverá ser dada a mesma interpretação constante dos respectivos Comentários da CM OCDE.

No preâmbulo⁵⁹ da convenção pode ler-se que a cooperação internacional facilita a correcta determinação das obrigações fiscais e contribui para que os direitos dos contribuintes sejam respeitados; que toda e qualquer pessoa tem direito ao procedimento legal adequado com vista à determinação dos seus direitos e obrigações; e que os Estados deveriam esforçar-se no sentido de proteger os legítimos interesses do contribuinte, concedendo-lhe protecção adequada.

Em cumprimento do preâmbulo, o art. 21.º determina que as disposições da mesma não podem ser interpretadas no sentido de impor ao Estado requerido as obrigações de não tomar medidas derogatórias da sua legislação, de não adoptar medidas que sejam contrárias à ordem pública, de não fornecer informações susceptíveis de revelar um segredo comercial, industrial, profissional e de só prestar assistência administrativa, medida em que a tributação não seja contrária a qualquer princípio ou norma legal.

Os comentários relativos ao art. 21.º (constantes do Texto do Relatório Explicativo), esclarecem que o n.º 1 “indica de maneira explícita o que está implícito ao longo da Convenção, designadamente, que os direitos e as garantias de que beneficiam as pessoas por força da legislação e das práticas administrativas nacionais não são de forma alguma afectados pela Convenção. Esses direitos e garantias de natureza procedimental também incluem os direitos conferidos às pessoas, que relevam de acordos internacionais aplicáveis em matéria de direitos humanos”.

⁵⁷ O texto do Relatório Explicativo, elaborado pelo 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, não é um instrumento de interpretação oficial do texto da Convenção embora possa facilitar a compreensão das disposições nela contidas.

⁵⁸ Entretanto estes foram alterados por uma recomendação da OCDE de 17 de Julho de 2012.

⁵⁹ Em particular, parágrafos 6, 7, 26, e 28 do Preâmbulo da Directiva.

Refere-se, ainda, que, “por exemplo, a legislação de alguns países comporta procedimentos de notificação das pessoas que forneceram informações e/ou do contribuinte que é objecto da investigação prévia à assistência administrativa. Esses procedimentos de notificação podem constituir um aspecto importante dos direitos previstos na legislação nacional. Podem contribuir para prevenir erros (por exemplo, em casos de confusão de identidade) e facilitar a assistência (permitindo que os contribuintes notificados cooperem voluntariamente com a administração fiscal do Estado requerente).”

Não obstante, é feita a seguinte salvaguarda: “espera-se que os procedimentos de notificação, tendo em atenção as circunstâncias específicas do pedido, não sejam aplicados de maneira a prejudicar o objecto e a finalidade da Convenção e a entravar os esforços do Estado requerente. (...) Uma Parte que, em virtude do seu direito interno, é obrigada a notificar à pessoa que forneceu as informações e/ou ao contribuinte que foi proposta uma troca de informações, deve notificar por escrito as outras Partes quanto a essa obrigação e sobre as consequências que daí advêm face às respectivas obrigações em matéria de assistência administrativa nos termos da presente Convenção.”

O comentário *infra* contém sugestões úteis de actuação, mas, só por si, não garante qualquer protecção relevante, dado fazer depender a protecção jurídica do sujeito passivo do direito interno de cada Estado. Aliás, veja-se que o n.º 3, do art. 4.º, da Convenção, que atribui a um Estado o direito a informar os seus residentes ou nacionais de que procederá ao envio de informações que lhes dizem respeito, constitui uma opção que poderá (ou não) ser exercida pelo Estado requerido, e não uma garantia atribuída ao sujeito passivo independentemente da vontade do requerido⁶⁰.

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

A CM OCDE surgiu com o propósito de resolver, de forma uniforme, os problemas que se suscitam no domínio da dupla tributação internacional. Este instrumento deu origem à celebração de cerca de quatro mil convenções bilaterais destinadas a eliminar a dupla tributação internacional⁶¹.

⁶⁰ “In any case, therefore, and in spite of the provisions mentioned above, what is true is that the eventual work of the information exchange procedure will be determined by the domestic law of each of the states which adopts such procedure.” *vide* Calderón, J. M., “Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations”, *Intertax*, vol. 28, issue 12, 2000, p. 466.

⁶¹ Nos termos da Tax Treaty database do IBFD, IBFD Publications 2014.

A disposição da CM OCDE que nos importa analisar é o art. 26.º intitulado “troca de informações”. O conteúdo desta disposição assemelha-se às regras da convenção multilateral ou da Directiva⁶².

Apesar deste artigo e respectivos Comentários terem sido objecto de algumas alterações recentes (Julho 2012), tais modificações (bem como aquelas que foram introduzidas em revisões anteriores da CM OCDE) têm sido feitas no sentido de alargar as possibilidades de actuação das AT’s, sem uma significativa modificação na posição jurídica dos sujeitos⁶³. Estes têm beneficiado apenas da clarificação ou reforço das limitações impostas aos Estados⁶⁴.

3.4. Instrumentos em matéria de protecção de direitos fundamentais

3.4.1. Declaração Universal dos Direitos do Homem

A DUDH foi adoptada pela ONU, a 10 de Dezembro de 1948. Apesar do seu reduzido tamanho, é extremamente rica e densa. Para o nosso tema interessa sobretudo o art. 8.º quando consagra o direito ao recurso efectivo; o art. 10.º que confere o direito a julgamento justo e equitativo por tribunal independente e imparcial; e o art. 11.º que consagra o direito à presunção de inocência, bem como, uma exigência de atribuição, em processo público, de “todas as garantias necessárias de defesa”.

A análise da susceptibilidade de recurso a estes direitos em processos e procedimentos de natureza fiscal será feita no § 3.4.2., visto que os direitos proclamadas na DUDH coincidem com os afirmados na CEDH⁶⁵.

⁶² Aliás, em termos cronológicos terá sido o artigo 26.º CM CODE que terá influenciado tanto a Convenção multilateral como as directivas.

⁶³ Tal como afirma Jan J.P. de Goede ao referir-se às alterações introduzidas ao artigo, em 2002, *vide* Nykiel W; Sek, M, *Protection of taxpayer’s rights: European, International and domestic tax law perspective*, Wolters Kluwer Polska, Warsaw, 2009, p. 124.

⁶⁴ “None of these bilateral or multilateral arrangements purport to provide a legal framework or a definitional context for the protection and safeguard of taxpayers’ rights, other than impose limitations upon the use to be made of information once it had been provided to the applicant state” *vide* Branson, C. C., “The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers”, *Australian Tax Review*, vol. 33, n.º 2, 2004, p. 71.

⁶⁵ No preâmbulo da CEDH pode ler-se que os membros do Conselho da Europa estão “Decididos, enquanto Governos de Estados Europeus animados no mesmo espírito, possuindo um património comum de ideais e tradições políticas, de respeito pela liberdade e pelo primado do direito, a tomar as primeiras providências apropriadas para assegurar a garantia colectiva de certo número de direitos enunciados na Declaração Universal.”.

3.4.2. Convenção Europeia dos Direitos do Homem

A CEDH foi adoptada pelo Conselho da Europa, em 1950, tendo entrado em vigor a 1953. Foi criada com o intuito de proteger os direitos humanos e as liberdades fundamentais, tendo instituído o TEDH com o propósito de controlar a observância do seu conteúdo.

São quatro os artigos da CEDH que acabam por ter algum impacto no campo do Direito Fiscal: i) o art. 6.º “Direito a um processo equitativo”; ii) o art. 8.º “Direito ao respeito pela vida privada e familiar”; iii) o art. 14.º “Proibição de discriminação”; e iv) o art. 1.º “Protecção da propriedade”, constante do Protocolo Adicional. Dos quatro artigos referidos, aquele cuja análise se reveste de maior utilidade para este trabalho é o art. 6.º, disposição que visa assegurar a existência de um processo equitativo e justo.

O n.º 1, do art. 6.º, consagra o direito a ter a sua causa examinada equitativa e publicamente, por um tribunal independente, imparcial e legalmente estabelecido e o direito a obter uma decisão em prazo razoável. É relativamente unânime que aos procedimentos que envolvam, apenas, a determinação de direitos e obrigações civis, é somente aplicável o n.º 1, do art. 6.º, sendo as garantias adicionais constantes dos n.ºs 2 e 3, desse mesmo artigo, exclusivamente destinadas a processos de natureza penal⁶⁶. Assim, a caracterização de um processo como tendo natureza penal permitirá acrescer as estas garantias os direitos ao silêncio, à presunção de inocência, a ser informado em língua que entenda, aos meios e tempo adequados para preparar a sua defesa, a apoio por defensor oficioso, a participar de diligências e a fazer-se assistir por intérprete.

É inevitável constatar que a jurisprudência do TEDH tem vindo a concluir, regra geral, pela não aplicabilidade, sequer, do art. 6.º, CEDH, aos procedimentos tributários, considerando que estes não envolvem a determinação de direitos ou obrigações civis, porquanto o Direito Fiscal é um ramo de direito público e administrativo⁶⁷.

Não obstante esta primeira conclusão, tem sido conquistado algum terreno na reconhecimento de direitos fundamentais dos contribuintes, ao fazer-se subsumir as questões de aparente natureza fiscal, aos ramos civil e penal⁶⁸. No caso *Editions Periscope*⁶⁹, uma

⁶⁶ Nykiel, W; Sek, M, *Protection of taxpayer's rights: European, International and domestic tax law perspective*, Wolters Kluwer Polska, Warsaw, 2009, p. 91.

⁶⁷ *Idem*, 91-92.

⁶⁸ “Actions to recover overpayments of tax and brought against tax authorities for damages, as involving the determination of civil rights and duties, have been treated as proceedings falling within Art. 6 under its civil head. (...) The third situation in which it was ascertained that the Art. 6 provision does apply in tax matters refers to actions to recover property seized by the revenue authorities. (...) Art. 6 is also applicable to taxation proceedings if they involve the determination of a criminal charge.” *Idem*, pp. 92-93.

⁶⁹ TEDH, 26 de Março de 1992, *Editions Periscope*, 11760/85.

sociedade processou o Governo Francês com o propósito de obter uma indemnização de forma a ser compensada pelo facto de a não atribuição de um benefício fiscal ter gerado a sua insolvência. Apesar da questão subjacente ser fiscal (a não atribuição do benefício) e a competência para analisar o pedido recair sobre os tribunais administrativos, o TEDH considerou que o direito a ser indemnizado tem natureza civil, sendo aplicável o art. 6.º, n.º 1, CEDH – neste caso em concreto, o direito a obter uma decisão em prazo razoável. A mesma natureza civil tem sido atribuída aos direitos a ser reembolsado de um crédito de imposto⁷⁰ e a obter a restituição de bens penhorados em consequência do incumprimento de dívidas fiscais⁷¹, exigindo-se, por isso, em ambos os casos, o cumprimento das garantias constantes do art. 6.º, n.º 1, CEDH.

Noutras situações, o TEDH tem concluído que a aplicabilidade dos direitos constantes do art. 6.º, CEDH fica dependente de os processos fiscais em causa compreenderem a fixação de multas e outro tipo de penalidades graves. Têm natureza criminal para efeitos do art. 6.º, n.ºs 1, 2 e 3, CEDH, as sanções administrativas cujo efeito punitivo exceda o propósito meramente ressarcitório, ou cujo incumprimento possa culminar na execução de uma pena de prisão⁷². No caso *Bendenoun*⁷³, por exemplo, em que na sequência de uma investigação o sujeito passivo foi objecto de coimas substanciais, o TEDH reconheceu a necessidade de aferir do cumprimento das garantias previstas no art. 6.º, CEDH, mesmo se no caso concreto acabou por julgar não ter sido violada essa norma.

Pode, assim, concluir-se, que aos processos (ou procedimentos) tributários não tem vindo a ser atribuída protecção autónoma por parte do TEDH, mas apenas na medida em que estes envolvam a determinação de direitos e obrigações civis ou a imputação de uma acusação em matéria penal, nos termos em que o TEDH interpreta tal conceito.

3.4.3. Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

A CDUE foi formalmente adoptada em Nice, em Dezembro de 2000, pelo PE, Conselho e CE. O seu propósito é o de conferir visibilidade e clareza aos direitos

⁷⁰ TEDH, 20 de Outubro de 1992, *DC*, 13120/87.

⁷¹ TEDH, 1 de Julho de 1991, *K*, 13800/88 e TEDH, 1 de Dezembro de 1993, *S*, 18778/91.

⁷² “The ECtHR has developed a series of tests for determining whether or not proceedings involve the determination of a criminal charge, sometimes referred to as the “*Engel* criteria”. The three criteria are: the classification of the proceedings in domestic law, the nature of the offence and the severity of the penalty which may be imposed.” *vide* Nykiel, W; Sek, M, *Protection of taxpayer’s rights: European, International and domestic tax law perspective*, Wolters Kluwer Polska, Warsaw, 2009, p. 93.

⁷³ TEDH, 24 de Fevereiro de 1994, *Bendenoun*, 12547/86.

fundamentais dentro da UE, reunindo, para tal, num único documento, os direitos que anteriormente se encontravam dispersos por diversos instrumentos legislativos⁷⁴.

Diz o art. 52.º, n.º 3, CDUE, que “na medida em que a presente Carta contenha direitos correspondentes aos direitos garantidos pela Convenção Europeia para a Protecção 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 protecção mais ampla.”. Assim, tendo os arts. 47.º e 48.º, CDUE sido inspirados no art. 6.º, CEDH, deverão estes ser interpretados de acordo com o teor dos direitos expressamente atribuídos nesse artigo, pese embora o facto de o art. 48.º, CDUE não densificar a que direitos de defesa se refere⁷⁵.

Uma vez feito este esclarecimento, compreende-se que, relativamente ao teor dos artigos citados, nada haverá a acrescentar ao que foi referido no § 3.4.2. deste estudo. Não obstante, cumpre, ainda, elucidar se o âmbito material de aplicação da CDUE abrange apenas “matéria penal” ou, antes, “matéria repressiva, em sentido genérico”. Para responder a esta questão, concorreremos com Flávia Loureiro e André Piton quando afirmam que: “de facto, a Convenção Europeia fala especificamente em matéria penal, muito embora o Tribunal de Estrasburgo tenha vindo a sustentar que em tal expressão se podem incluir alguns procedimentos repressivos não penais. A Carta, por sua vez, não faz esta referência delimitadora, pelo que se tem sustentado que a interpretação mais lata, além de conforme com o texto legal, é a mais favorável à protecção das pessoas. Tendo em consideração a importância das medidas repressivas administrativas dentro da União (como, por exemplo, ao nível dos mercados financeiros ou da concorrência), será estranho que todos esses regimes, de consequências muito graves para os cidadãos e desjurisdicalizados, ofereçam menos garantias processuais aos indivíduos e ponham em causa os princípios da Carta.”⁷⁶.

⁷⁴ Como a legislação nacional, tratados comunitários e convenções internacionais do Conselho da Europa e da ONU.

⁷⁵ No mesmo sentido, Alessandra Silveira e Mariana Canotilho: “Nestes termos, o catálogo mínimo de direitos de defesa previstos no 3.º § do art. 6.º deste instrumento serve de elemento hermenêutico para a leitura do n.º 2 do art. 48.º da Carta, devendo considerar-se como se aí estivessem efectivamente expressos.” *vide* Silveira, A.; Canotilho, M., *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia Comentada*, Almedina, Coimbra, 2013, p. 547.

⁷⁶ *Idem*, p. 552.

4. Protecção jurídica do sujeito passivo

Com base no exposto podemos concluir que nem os instrumentos de direito da União nem os demais instrumentos internacionais, regulam, a posição do sujeito passivo afectado por um procedimento de troca de informações entre EMs. Presentemente, a protecção é aquela que cada Estado tenha querido adoptar. Ao passo que, por exemplo, Portugal escolheu conferir certa protecção expressa no âmbito do mecanismo de troca de informações⁷⁷, outros Estados haverá que não se debruçaram, ainda, sobre esta questão, uns por ser secundária na gestão governamental e outros por desinteresse político e estratégico em regulá-la⁷⁸.

Não obstante o TDEH não reconhecer a aplicabilidade dos direitos fundamentais processuais aos litígios de natureza tributária, existem diversos princípios, com reconhecimento ao nível da UE, cujo respeito só é assegurado por intermédio da concessão de garantias comuns a todos os sujeitos passivos europeus.

Um deles é igualdade. Temos de admitir que a desarmonização existente neste campo conduz, não raras as vezes, a violações a este princípio. Isto porque, estando a previsão de direitos entregues aos ordenamentos internos, existirão situações em que face ao um pedido com similar objecto e conteúdo, dois cidadãos terão níveis de protecção totalmente distintos.

Em causa tem sido também colocado o princípio da segurança jurídica, uma vez que a regulação unilateral não permite saber, a cada, momento, que protecção jurídica lhe será conferida noutro Estado, o qual não tem qualquer obrigação de reconhecer ou fazer cumprir a legislação da nação de origem.

O direito à autodeterminação informativa reclama, igualmente, uma protecção jurídica do sujeito passivo. Apesar de caminhar, a passos largos, para uma sociedade transparente, tal transparência não poderá transforma-se num imperativo ilimitado, cabendo a cada um o direito de gerir a sua informação pessoal. A protecção de dados privados está, teoricamente, assegurada pelo art. 12.º, DUDH, art. 8.º, CEDH e pelas disposições de diversas constituições europeias (assim como pela Directiva em matéria de protecção de dados pessoais). A questão é que, apesar de na Directiva “troca de informações”, terem sido introduzidos limites à

⁷⁷ Vide § 3.1.2.

⁷⁸ “Examination by comparative law once again reveals how each country has passed legislation on this matter in a different way; in the end, the position adopted in this field is no more than a reflection of the very concept held with regard to mutual assistance by means of information exchange; those countries which contemplate this mechanism as an international taxation anti-fraud instrument to be promoted generally limit the intervention of the taxpayer in the information exchange procedure to a large extent, while those who look mistrustfully on these types of clauses usually maximize the participation rights of the taxpayer affected by an international information exchange.” vide Calderón, J. M., “Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations”, *Intertax*, vol. 28, issue 12, 2000, p. 466.

recolha e utilização de informação, não foram consagrados mecanismos que os sujeitos passivos pudessem exercer.

Por tudo quanto foi já referido, não podemos aceitar que a UE se demita da obrigação de regular esta matéria. É imperativo que todos os EMs reconheçam a existência de um conjunto de direitos, comuns a todos os sujeitos passivos, independentemente do EM que integrem e do papel desempenhado por esse EM, na troca de informações. A tal acervo – que deverá ser introduzido na Directiva – tem de ser reconhecida força vinculativa⁷⁹.

Apresentamos, de seguida, reflexões em torno de uma proposta de regime, com base na “trindade” direitos de notificação, direitos de participação e direitos de impugnação⁸⁰.

4.1. Direito de notificação

4.1.1. Tensão subjacente à atribuição do direito de notificação

O direito de notificação é uma garantia fundamental sem a qual toda a defesa de um cidadão fica comprometida. Em verdade, esta é construída tendo em conta os factos que o sujeito sabe que lhe são imputados.

As autoridades competentes não são, na sua generalidade, favoráveis à notificação, por acreditarem que um sujeito passivo devidamente informado terá, não raras vezes, interesse em prejudicar a investigação em curso.

4.1.2. Oportunidade de exercício e titularidade da eventual obrigação de notificar

A Directiva não prevê, de todo, a obrigação de notificar o contribuinte subjacente ao processo. Aliás, tal foi recentemente reconhecido no acórdão *Sabou*⁸¹. Neste caso, colocou-se a questão de saber se o sujeito passivo tem um direito a ser informado do pedido de

⁷⁹ “It seems to be both necessary and desirable that the mechanism for safeguarding taxpayers’ rights in the area of information exchange should be subject of specific provisions in multilateral and bilateral instruments and that the countries should be exhorted to legislate specifically within their domestic regimes so that such rights are clearly articulated and susceptible of enforcement in a timely and inexpensive fashion” *vide* Branson, C. C., “The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers”, *Australian Tax Review*, vol. 33, n.º 2, 2004, p. 87.

⁸⁰ “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.

⁸¹ TJUE, 22 de Outubro de 2013, *Sabou*, C-276/12, 36.

assistência efectuado pelo EM^{te} ou da resposta comunicada pela EM^{rdo}. O TJUE acabou por concluir que da Directiva 77/799/CEE⁸², não decorria qualquer obrigação de notificar o contribuinte.

A decisão de se notificar, ou não, dependerá, a nosso ver, da atribuição, ou não atribuição (i) de direitos de participação a serem exercidos durante o procedimento de troca de informações; e, (ii) do direito de recorrer da resposta elaborada pelo EM^{rdo} – questões que serão apreciadas *infra* neste mesmo capítulo.

Isto porque, é nosso entendimento, que o direito de notificação não vale por si próprio, mas apenas na medida em que vise informar o sujeito passivo dos factos que lhe são imputados para que exerça os restantes direitos que lhe sejam conferidos. Não conseguimos vislumbrar qual o interesse, digno de protecção, de se ser notificado da emissão e/ou recepção de um pedido quando nada mais se pode fazer para além de tomar conhecimento do seu conteúdo.

O momento da notificação depende da atribuição dos acima referidos direitos. Caso sejam atribuídos direitos de participação, o sujeito terá de ser notificado antes de recolhida a informação ou iniciadas as diligências. Se for, cumulativamente, atribuído o direito de recorrer da resposta, antes de ela ser enviada ao EM^{te}, o sujeito passivo terá de ser, também, notificado dessa resposta. Já se for, apenas, atribuído o direito de recorrer da resposta elaborada pelo EM^{rdo}, mas já não direitos de participação, não há necessidade de notificar o sujeito passivo antes da recolha de informação, mas apenas quando a resposta já tiver sido elaborada.

Certo é que, a existir obrigação de notificar, esta deverá recair sobre o EM^{rdo}. Isto porque de nada vale colocar a obrigação de notificar ao encargo do EM^{te} se, posteriormente, o EM^{rdo} recusar, com fundamento legítimo, a prestação de informações, ou mesmo se concluir pela incapacidade de as prestar. Nestas circunstâncias, uma notificação só geraria alarme desnecessário por parte do sujeito passivo. Acresce, ainda, que é o EM^{rdo} que vai proceder à recolha de informações e que tem, na generalidade dos casos, maior proximidade com o sujeito passivo subjacente ao pedido. É, igualmente, este EM, aquele com que o sujeito passivo se relacionará no caso de lhe serem atribuídos direitos de participação no procedimento e de impugnação da resposta.

A subsidiariedade, prevista no art. 17, n.º 1 pode eventualmente ser invocada para defender a notificação por parte do EM^{te}. Isto porque é muito difícil, senão mesmo

⁸² À data dos factos (2004) estava em vigor a Directiva 77/799/CEE a qual foi, posteriormente, revogada, pela actual Directiva.

impossível, para o EMrd saber se o EM^{rt} esgotou todos os meios internos que tinha ao dispor antes de recorrer à troca de informações. A Directiva não prevê formas de ultrapassar este obstáculo. Fia-se, cegamente, no princípio da boa-fé e da confiança mútua entres as diversas administrações nacionais⁸³, ignorando que a podem existir casos em que tal não se verifique.

Uma possível solução, que salvguarde o princípio da subsidiariedade sem implicar a necessidade de uma notificação por parte do EM^{rt} consiste na exigência, dirigida ao EM^{rt}, de que no seu pedido justifique o que fez para esgotar os meios internos. Se esta imposição constituir pressuposto da validade do pedido, podendo a sua ausência justificar a recusa por parte de quem o recebe, o sujeito passivo em nada será prejudicado ao ser apenas notificado quando o pedido é recebido pelo EMrd – por oposição a ser notificado antes ou aquando do envio do pedido pelo EM^{rt} – porquanto para além da salvaguarda inicial (a selecção do pedido por parte do EMrd) o sujeito passivo poderá, também, em momento posterior, por via do exercício do direito de impugnação, proceder à fiscalização do cumprimento desse princípio, invocando, caso assim considere, a invalidade do pedido, tendo a informação, obtida na sua sequência, de ser inutilizada.

4.1.3. Conteúdo e limites da obrigação de notificação

A notificação deverá identificar o EM que requereu a informação, os fundamentos do pedido, o imposto em causa e os meios de oposição à concessão de informações. Ou seja, todas as informações que permitiram ao sujeito avaliar se foram cumpridos os parâmetros da Directiva, se foi observado o princípio da subsidiariedade ou se, no seu caso concreto, existem causas de recusa para o recurso ao mecanismo da troca de informações.

Não ignoramos, todavia, o facto de tanto ter interesse na recepção destas informações as pessoas cujos registos fiscais são “transparentes” (e precisam de se defender contra actuações abusivas ou erros cometidos pelas autoridades tributários), como aquelas que querem evadir-se à tributação e evitar acusações, fundadas, por fraude e evasão fiscal. E

⁸³ “Ora o EM requerido não tem, normalmente, meios que lhe permitam comprovar se o EM requerente usou efectivamente todos os instrumentos internos de que dispõe para a obtenção das informações pretendidas, antes de solicitar estas informações. Alguns EMs ultrapassam essa limitação, solicitando, ao EM requerente, concomitantemente com o pedido de informação, que confirme oficialmente que cumpriu as exigências decorrentes do princípio da subsidiariedade. Porém, a grande maioria dos EMs tem uma posição diferente nesta matéria, presumindo o cumprimento do princípio da subsidiariedade, considerando que a troca de informações assenta na troca nos princípios da boa-fé e da confiança mutua entre as administrações fiscais nacionais.” *vide* Pereira, R. J. R., “A troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia (Parte II)”, *Revista Fiscal*, Maio/Junho 2012, p. 13.

temos consciência que, não raras vezes, poderá ser feita uma utilização nefasta dos dados obtidos por via da notificação.

Parece-nos adequado consagrar uma restrição ao direito de notificação no caso de urgência fundamentada do pedido e no caso de existir o risco de se prejudicar uma investigação de fraude ou evasão fiscal substancial. Claro que se devem utilizar conceitos claros e objectivos nas notificações, restringindo-se as limitações ao mínimo indispensável à eficácia do mecanismo – para que não se corra o risco de a excepção virar regra.

4.1.4. Meios e forma de notificar

Um pedido de informações poderá visar um sujeito passivo residente ou não residente no EMrd.

Como explicamos anteriormente, consideramos que a notificação só é relevante se forem atribuídos direitos de participação no procedimento de recolha e/ou de impugnação da resposta. É facto, que existe uma relação de dependência entre o exercício desses direitos e o sucesso da notificação. Dada a dependência, caso se opte por atribuir os referidos direitos, só o sucesso da notificação poderá permitir que se avance no procedimento de troca. Pelo que, tratando-se de um sujeito passivo residente, tanto é do interesse da autoridade tributária – porque fica com um meio de prova em como procedeu à notificação, que legitima a continuidade do processo uma vez tendo terminado o prazo para o sujeito passivo intervir ou recorrer – como do interesse do contribuinte – dado que oferece maiores garantias de eficácia – que a notificação ocorra por meio semelhante ao registo português (o aviso de recepção é demasiado exigente para um processo de natureza não penal).

Quando se trate de sujeito passivo não residente, deparamo-nos com maiores dificuldades.

Uma possibilidade reside no facto de este poder ter nomeado representante fiscal no EMrd. Nesses casos, poderá ser notificado por intermédio dessa pessoa. Contudo, dado o facto de ser entendimento do TJUE que a nomeação de representante fiscal não pode ser obrigatória, porque restritiva das liberdades fundamentais, para casos em que o sujeito passivo tenha residência noutro EM da UE⁸⁴, sucede, não raras vezes, que os não residentes não tenham procedido à nomeação de representante fiscal.

⁸⁴ Por exemplo, TJUE, 5 de Maio de 2011, *CE contra Portugal*, C-267/09.

Nessas circunstâncias, tratando-se de residente noutra EM da UE, sempre se poderá recorrer ao mecanismo constante do art. 13.º, da Directiva, ocorrendo a notificação por intermédio das autoridades do EM da residência.

A maior dificuldade surge se o sujeito passivo não residente estiver domiciliado num país que não seja membro da UE. Nesse caso, não tendo sido nomeado representante e não seja conhecido um domicílio para notificação no EM^{nte}, o seu insucesso não determinará a suspensão do procedimento de troca.

Outras das questões em torno da notificação de não residentes é a questão da língua de notificação.

Por um lado, poderá dizer-se que, dada a mobilidade dos cidadãos europeus e a necessidade de assegurar um adequado espaço de liberdade, segurança e justiça reclama que o sujeito receba a notificação numa língua que compreenda. Caso tal não se logre possível, deve ser-lhe dado acesso a um intérprete ou a um tradutor.

Em oposição à concessão destes apoios surgem argumentos relacionados com a escassa existência e disponibilidade de intérpretes e tradutores qualificados, a extensão dos documentos a traduzir e a imputação dos custos associados a este tipo de medidas. Acresce, ainda, o entendimento segundo o qual há uma aceitação tácita da barreira da língua, por parte do sujeito passivo que decide investir, residir ou trabalhar num EM que não o de origem, acedendo este ao confronto, diário, com o obstáculo linguístico.

Independentemente da posição que se adopte, tratando-se de sujeito passivo residente num dos EM da UE, sempre se poderá recorrer à utilização de formulários normalizados, nas várias línguas oficiais da UE, conforme são concebidos no art. 20.º, da Directiva.

4.2. Direito de participação

4.2.1. Tensão subjacente à atribuição de direitos de participação

O direito a participar num processo pode ser descrito como o direito a ser ouvido, não no sentido de uma diligência formal de audição, mas no de atribuir ao sujeito passivo a liberdade de dar a conhecer a sua posição. A participação activa do sujeito visa assegurar uma igualdade de armas entre este e as autoridades tributárias.

Em contrapartida, a inclusão do sujeito passivo no processo de decisão implica, naturalmente, maior morosidade do processo e, não raras vezes, o risco de análise de questões secundárias, que constituem meros expedientes dilatórios (como requerimentos sem

fundamento útil ou audição de testemunhas sem conhecimento dos factos relevantes para a decisão da causa).

4.2.2. Âmbito do direito de participação

Quando o EMrd recebe um pedido de informações pode dar-se o caso de já ter a informação solicitada ou de ter, por via de investigação própria, ainda, de recolhê-la.

No caso de o EMrd estar em posse de tal informação, o único direito de participação que poderia ser dado ao sujeito seria o de pronúncia sobre o “projecto final de resposta”. Nestes casos, o contribuinte seria notificado, não aquando da recepção do pedido por parte do EMrd, mas apenas quando o EMrd já tivesse formulado a resposta a enviar ao EM^{te}. Nesse momento, teria oportunidade de se manifestar sobre a actualidade e veracidade da informação detida pela autoridade tributária em questão e sobre a existência de limites e causas de recusa à concessão daquelas informações.

No caso de o EMrd não estar em posse da informação solicitada, este terá de recolhê-la. A recolha far-se-á, regra geral, mediante a solicitação de documentação a entidades e inquirição de pessoas. Nestes casos pode equacionar-se, abstractamente, a atribuição dos direitos de, entre outros, apresentar os seus meios de defesa, submeter requerimentos escritos e arrolar, interrogar e contra-interrogar testemunhas.

4.2.3. O princípio da actuação por conta própria

A Directiva é omissa em relação à atribuição de direitos de participação.

O TJUE declarou no *Sopropé*⁸⁵ que o respeito dos direitos de defesa constitui um princípio geral do direito da UE, aplicável sempre que a Administração se proponha adoptar, relativamente a uma pessoa, um acto lesivo dos seus interesses.

No entanto, no já citado *Sabou*, o TJUE, concluiu pela não lesividade dos actos de recolha de informações. De facto concluiu que “o respeito pelos direitos de defesa do contribuinte não exige que este participe no pedido de informações dirigido pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro a que foi feito o pedido. Também não exige que o contribuinte seja ouvido no momento em que as investigações, que podem incluir a inquirição

⁸⁵ TJUE, 18 de Dezembro de 2008, *Sopropé*, C-349/07.

de testemunhas, são efectuadas no Estado-Membro a que foi feito o pedido nem antes de esse Estado-Membro transmitir as informações ao Estado-Membro requerente.”⁸⁶.

Acresce, o TJUE, que “não obstante, nada impede que um Estado-Membro alargue o direito de ser ouvido a outras etapas da fase de inquérito, associando o contribuinte a diversas fases da recolha de informações, nomeadamente, à inquirição de testemunhas.”⁸⁷. Isto porque o 6.º, n.º 3, da Directiva, ao consagrar o princípio da actuação por conta própria, determina que os EMs devem agir, na recolha de informações, como se de um processo interno se tratasse. Tal indicia que o EMrd só está obrigado a conferir ao sujeito passivo afectado por um pedido de informações, a mesma protecção que conferiria a um outro no âmbito dum processo de recolha estritamente interno e desencadeado por sua iniciativa.

Por crermos não ser possível prever, em pormenor, os meios, os métodos, os prazos, os princípios e todos os demais aspectos da recolha de informações, pelo facto de a Directiva consagrar o princípio da actuação por conta própria, e tendo em conta a posição do TJUE no que concerne à lesividade dos actos, é nossa convicção que o direito de participação, deverá ficar dependente do direito EMrd.

Não obstante, é necessário, principalmente para conferir certa protecção aos casos em que a regulação por parte do EM tenha pouca expressividade, introduzir-se, na Directiva, a salvaguarda de que a participação do sujeito passivo é exigida sempre que, em momento posterior, não seja possível garantir o cumprimento dos princípios da imediação e do contraditório. Tal acontecerá, por exemplo, quando, por haver justo receio de vir a tornar-se impossível ou muito difícil o depoimento de certas pessoas ou a verificação de certos factos por meio de perícia ou inspecção, se recorra à produção antecipada de prova.

4.3. Direito de impugnação

4.3.1. Tensão subjacente à atribuição de direitos de impugnação

O direito de impugnação atribui ao sujeito passivo a possibilidade de aceder a uma revisão de uma decisão que o afecta revista por um órgão independente, permitindo controlar a legalidade e/ou o mérito das decisões da administração tributária. A existência de um direito de impugnação, conduz, de forma natural, a que as entidades decisoras reflectam sobre

⁸⁶ TJUE, 22 de Outubro de 2013, *Sabou*, C-276/12, 44.

⁸⁷ *Idem*, 45.

as suas escolhas e as fundamentem devidamente, de forma a criarem a convicção no destinatário de que nada há que possa fundamentar um recurso às mesmas.

Caso tenha efeito suspensivo do processo e da execução das decisões, os recursos resultam, automaticamente, num “adiamento” dos seus potenciais efeitos, o que, em matéria tributária, origina, por exemplo, atrasos na arrecadação de receita.

4.3.2. O contributo dos princípios da cooperação, efectividade e equivalência

Sabou afirma, expressamente, que a Directiva 77/799 não rege a questão de saber em que condições o contribuinte pode contestar a exactidão da informação transmitida pelo EM a que foi feito o pedido. Mas se por um lado o TJUE reconhece a existência de uma lacuna – que permanece na actual Directiva –, por outro, também afirma (aliás, como já *supra* referimos) que sempre que exista um acto lesivo, terão de ser reconhecidos direitos de defesa ao cidadão europeu.

Efectivamente, os princípios de direito da UE reconhecidos pelos tratados e pela jurisprudência do TJUE, ajudam-nos a fundamentar a necessidade de atribuir, ao sujeito passivo, a oportunidade de ver a decisão de que foi objecto reexaminada. Até porque, as normas jurídicas instituídas pela UE não seriam verdadeiramente eficazes se não beneficiassem de um conjunto de mecanismos que garantissem o seu cumprimento.

Assim, o TJUE afirmou, já, que compete aos órgãos jurisdicionais dos EMs, em aplicação do princípio da cooperação enunciado no art. 4.º, TUE, assegurar a protecção jurídica que decorre, para os particulares, do efeito directo do direito da UE. Concomitantemente, o princípio da efectividade obriga a que, não dispendo a UE de um aparelho jurisdicional difuso, sejam os EMs a garantir o respeito pela ordem jurídica europeia e a protecção dos direitos que a mesma reconhece aos particulares e o princípio da equivalência a que as modalidades processuais nacionais criadas com o propósito de garantir, a nível interno, a protecção dos direitos reconhecidos pela ordem jurídica europeia, não podem ser menos favoráveis do que as respeitantes a acções judiciais similares de natureza interna⁸⁸⁸⁹.

⁸⁸ TJUE, 16 de Dezembro de 1976, *Comet*, 45/76, 12-15 e TJUE, 16 de Dezembro de 1976, *Rewe*, 33/76, 5.

⁸⁹ Dourado, A. P., “Forum Shopping in EC Tax Law in the Context of Legal Pluralism: Spontaneous Order as the Optimal Solution or Taxpayers' Rights to a Code of Legality?”, *Intertax*, vol. 36, issue 10, 2008, p. 422.

4.3.3. A lesividade dos actos como pressuposto da impugnação

Se seguirmos a argumentação exposta em *Sabou*, segundo a qual a troca de informações não é, em si mesma, lesiva dos direitos e interesses dos sujeitos passivos, e de que tal lesividade só surgirá, quando e se, por parte do EM^{te}, for emitido um acto que se funde na informação facultada pelo EMrd, terá de se concluir que o controlo de legalidade só necessitará de ser feito, administrativa ou judicialmente, aquando da emissão desse acto.

Todavia, terá de se admitir que será muito difícil, nesse momento, que o sujeito passivo consiga ver reconhecidas, no EM^{te}, a ilegalidade de actos praticados, por exemplo, aquando da recolha das informações, à margem das normas constantes do ordenamento jurídico do EMrd. É que pode dar-se o caso de determinada informação ter sido obtida, por exemplo, por recurso a escutas não judicialmente ordenadas, pela coacção de testemunhas ou ainda, na sequência de uma inspecção externa que não cumpriu as normas de um eventual diploma que regule os aspectos a observar nas inspecções e, apesar disso, tais informações serem consideradas válidas, pelo facto de o EM^{te} não ter condições, tanto do ponto de vista do conhecimento das normas do outro ordenamento, como do da atribuição de competências, de analisar a sua concordância com a lei.

Há algumas formas de contornar esta questão.

Uma primeira solução, que nos parece extremamente difícil de concretizar, seria a de eliminar o princípio da actuação por conta própria, e fixar os meios, os métodos, os prazos, os princípios e todos os demais aspectos a serem observados, pelos EMs, na recolha de informações. Se assim fosse, não seria necessário proceder, sequer, ao controlo no EMrd, porque em sede de impugnação no EM^{te}, este conseguiria aferir se foram ou não cumpridas tais regras, posto que seriam comuns.

A segunda seria a de atribuir à resposta elaborada pelo EMrd, devidamente notificada, a natureza de acto lesivo da qual se poderia recorrer administrativa ou judicialmente. Tal recurso teria efeito meramente devolutivo, não atrasando o envio das informações, até porque poderia dar-se o caso de o EM^{te} nem sequer vir a emitir qualquer acto com as informações que lhe foram facultadas por parte do EMrd.

Caso viesse a ser emitido um acto lesivo, o sujeito passivo poderia, cumulativamente, recorrer de tal acto no EM^{te}. Nesta situação, se na sua petição de impugnação fossem invocadas violações das normas do EMrd e se o sujeito passivo informasse o órgão revisor da existência de um processo a decorrer, por esse mesmo motivo, nesse outro EM, esse órgão deveria determinar a inexecução do acto e a suspensão do processo até que seja decidida a

acção em curso no EMrd. Se, por outro lado, não forem invocadas violações das normas do EMrd, mas antes, a violação dos limites impostos pela Directiva ou das causas de recusa nela previstas, a suspensão da execução do acto ficaria dependente de uma apreciação liminar do julgador, sendo apenas imperativa caso existissem indícios graves da efectividade do incumprimento.

Uma terceira alternativa seria a de se introduzir, no EM^{rte}, um mecanismo semelhante ao reenvio prejudicial. O recurso seria apresentado no EM^{rte}, na sequência da emissão de um acto lesivo, sendo que, caso fossem colocadas questões relativas ao cumprimento das normas internas do EMrd, a instância suspender-se-ia para que esse Estado pudesse facultar os necessários esclarecimentos ao órgão em que deu entrada o recurso. Esta solução, ao contrário da primeira, evitaria a propositura de acções no EM^{rte}, limitando-se o seu envolvimento aos estritos casos de violações invocadas no recurso, interposto no EM^{rte}, da decisão de emissão de um acto efectivamente lesivo.

4.4. Conciliação dos direitos e proposta concreta

Agora que já analisámos os três quadrantes de direitos – notificação, participação e impugnação – cumpre-nos transmitir, tendo presente todos os aspectos sobre os quais nos debruçamos e reflectimos, a nossa proposta de alterações a introduzir na Directiva.

Começando pelos direitos de impugnação – porque só assim se poderá justificar, como já anteriormente explicámos, uma obrigação de notificação – propõem-se a atribuição expressa de um direito a impugnar o acto emitido pelo EM^{rte}, que se fundou na informação fornecida pelo EMrd. O processo de impugnação no EM^{rte} terá de ser estruturado de modo a consagrar um mecanismo de “reenvio” nos casos em que sejam colocadas questões relativas ao cumprimento das normas internas do EMrd, suspendendo-se a instância para que esse último possa facultar os necessários esclarecimentos ao órgão em que deu entrada o recurso.

No respeitante aos direitos de participação, a sua definição ficará ao encargo do EMrd, sendo fixado, na directiva, a obrigatoriedade de intervenção apenas nos casos em que, em momento futuro, não seja possível garantir o cumprimento dos princípios da imedição e do contraditório. Tudo o resto – participação em diligências de recolha de informação ou apresentação de requerimentos de qualquer espécie – ficará na disposição dos Estados.

E por fim, no que concerne aos direitos de notificação, dado os factos de i) a impugnação ocorrer apenas em instância do EM^{rte}; ii) na sequência da emissão de um acto concreto; iii) admitindo-se, nesse momento e por via do “reenvio”, o controlo da legalidade

de todos os actos praticados pelo EM^{rdo}; iv) bem como o cumprimento do princípio da subsidiariedade – sendo indispensável, para tal, consagrar, como requisito de validade do pedido feito ao EM^{rdo}, a prova do esgotamento dos meios – não se afigura necessária outra notificação que não aquela que é dirigida ao sujeito passivo, por parte do EM^{rte}, aquando da emissão do acto concreto, e por via da qual se dão a conhecer os seus fundamentos, origem e métodos de obtenção da informação, bem como as formas de reacção.

A aceitação desta proposta constituiria um pequeno passo numa mudança de paradigma da actuação em matéria de fiscalidade directa, a qual seria de acolher muito positivamente.

Conclusões

- 1) A troca de informações é determinante na luta contra a fraude e a evasão fiscal.
- 2) As discussões em torno do tema não têm incluído, de forma conveniente, uma reflexão sobre a protecção jurídica do sujeito passivo, existindo uma lacuna de investigação no que tange à definição da posição jurídica do sujeito passivo no quadro da troca de informações.
- 3) Não existe convenção, regulamento, directiva, código de conduta ou mesmo um instrumento de *soft law* que regule a matéria.
- 4) Apesar da evolução da UE e do alargamento do seu campo de actuação, no que tange ao Direito Fiscal, a existência de opiniões diversas sobre o papel que deve ser reservado à fiscalidade directa e a resistência na perda de soberania, têm dificultado a reflexão em torno da protecção da posição do sujeito passivo.
- 5) Não obstante, a cidadania europeia e o aumento da eficiência reclamam uma harmonização normativa.
- 6) A promoção desmesurada da troca de informações conduz à intrusão desproporcionada na vida privada do sujeito passivo, ao uso da informação para fins diferentes dos inicialmente previstos e à falta de rigor no manuseamento da informação obtida.
- 7) A determinação de limites estatais à troca de informações não equivale a regular a posição jurídica do administrado afectado pela mesma.
- 8) Ao nível interno, a maioria dos EMs contam com instrumentos que visam a definição de alguns dos princípios e direitos fundamentais aplicáveis às questões fiscais.
- 9) As diferenças de regime revestem-se de enorme relevância nos casos de operações transfronteiriças, uma vez que tornam mais difícil a percepção da posição jurídica dos sujeitos envolvidos numa transacção internacional.
- 10) Apesar de existirem algumas abordagens no sentido de introduzir um código europeu, há alguns factores geradores de resistência: a possibilidade de vir a gerar conflitos de soberania e a falta de competência da UE em matéria fiscal.
- 11) No domínio nacional, a protecção conferida pela lei ao sujeito passivo é satisfatória e excede aquela que resulta dos instrumentos internacionais (tratados, directivas e convenções). Não obstante, não é líquido que tal protecção se estenda ao sujeito passivo quando este é afectado por um procedimento internacional de troca de informações.
- 12) O DL que transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva vai além do expressamente previsto nela e acaba por conter algumas disposições específicas em matéria de protecção

do sujeito passivo, atribuindo garantias de notificação e participação que, segundo a sua letra, estão limitadas aos casos em que Portugal seja o EMrd.

- 13) A Directiva 2011/16/EU estabelece as regras e os procedimentos ao abrigo dos quais os EMs devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações.
- 14) As regras fixadas na Directiva, aplicáveis aos procedimentos de troca de informações, constituem, maioritariamente, limitações à actuação dos Estados (de Estado para Estado, e não numa perspectiva relacional com o sujeito passivo).
- 15) A Directiva consagra dois princípios orientadores na determinação das garantias subjectivas. O princípio da subsidiariedade e o princípio da actuação por conta própria.
- 16) A Convenção Multilateral faz depender a protecção jurídica do sujeito passivo do direito interno de cada Estado.
- 17) O art. 26.º da CM OCDE assemelha-se às regras da Convenção Multilateral e da Directiva. Têm vindo a ser alargadas as possibilidades de actuação das AT, sem uma significativa modificação na posição jurídica dos sujeitos.
- 18) O artigo 6.º, CEDH, visa assegurar a existência de um processo equitativo e justo. Não obstante, a jurisprudência do TEDH tem vindo a concluir, regra geral, pela sua não aplicabilidade aos procedimentos tributários.
- 19) Aos processos ou procedimentos tributários não tem vindo a ser atribuída protecção autónoma por parte do TEDH, mas apenas na medida em que estes envolvam a determinação de direitos e obrigações civis ou a imputação de uma acusação em matéria penal, nos termos em que o TEDH interpreta tal conceito.
- 20) Os direitos proclamados na DUDH coincidem com os afirmados na CEDH.
- 21) Os artigos 47.º e 48.º, CDUE, tendo sido inspirados no art. 6.º, CEDH, deverão ser interpretados de acordo com o teor dos direitos expressamente atribuídos nesse artigo.
- 22) Dada a inexistência de garantias expressamente previstas em instrumentos comunitários ou internacionais, terá de se concluir que, até hoje, os direitos dos sujeitos passivos estão dependentes da volatilidade da discussão política em cada momento.
- 23) O respeito pelos princípios da igualdade, segurança jurídica e autodeterminação informativa só será assegurado por intermédio da concessão de garantias comuns a todos os sujeitos passivos europeus.
- 24) Consideramos ser imperioso atribuir certo grau de protecção ao sujeito passivo subjacente ao pedido de troca de informações, a qual deverá concretizar-se na concessão de garantias processuais no campo dos direitos de notificação, de participação e de impugnação.

- 25) A tal acervo – que deverá ser introduzido na Directiva – tem de ser reconhecida força vinculativa.
- 26) A salvaguarda do princípio da subsidiariedade ocorrerá por meio da exigência, dirigida ao EM^{rite}, de que no seu pedido justifique o que fez para esgotar os meios internos. Tal imposição constituirá pressuposto da validade do pedido, podendo a sua ausência justificar a recusa do pedido por parte de quem o recebe.
- 27) No que concerne aos direitos de notificação, não se afigura necessária outra que não aquela que é dirigida ao sujeito passivo, por parte do EM^{rite}, aquando da emissão do acto concreto.
- 28) A notificação deverá identificar o EM que requereu a informação, os fundamentos do pedido, o imposto em causa e os meios de oposição à concessão de informações. Ou seja, todas as informações que permitiram ao sujeito avaliar se foram cumpridos os parâmetros da Directiva, se foi observado o princípio da subsidiariedade ou se, no seu caso concreto, existem causas de recusa para o recurso ao mecanismo da troca de informações.
- 29) Parece-nos adequado consagrar uma restrição ao direito de notificação no caso de urgência fundamentada do pedido e no caso de existir o risco de se prejudicar uma investigação de fraude ou evasão fiscal substancial.
- 30) Tratando-se de um sujeito passivo residente, a notificação deverá ocorrer por meio semelhante ao registo português.
- 31) Quando se trate de sujeito passivo não residente, deparamo-nos com maiores dificuldades. Poderá ser notificado na figura do representante fiscal ou por recurso às autoridades do EM da residência.
- 32) Quanto à barreira linguística, deverá recorrer-se à utilização de formulários normalizados, nas várias línguas oficiais da UE, à semelhança do previsto na Directiva.
- 33) No respeitante aos direitos de participação – i) por cremos não ser possível prever, em pormenor, os meios, os métodos, os prazos, os princípios e todos os demais aspectos da recolha de informações; ii) pelo facto de a Directiva consagrar o princípio da actuação por conta própria; e iii) tendo em conta a posição do TJUE no que concerne à lesividade dos actos – é nossa convicção que a sua previsão deverá ficar dependente do direito EM^{rdo}.
- 34) Na Directiva será prevista obrigatoriedade de intervenção apenas nos casos em que, em momento futuro, não seja possível garantir o cumprimento dos princípios da imediação e do contraditório. Em todas as outras situações – participação em diligências de recolha

de informação ou apresentação de requerimentos de qualquer espécie – a atribuição de tais direitos ficará na disposição dos Estados.

- 35)** É necessário atribuir ao sujeito passivo a oportunidade de ver a decisão de que foi objecto reexaminada, de modo a garantir eficácia às normas da UE. Tal necessidade deriva, ainda, da aplicação do princípio da cooperação, do princípio da efectividade e do princípio da equivalência.
- 36)** O processo de impugnação no EM^{re} terá de ser estruturado de modo a consagrar um mecanismo de “reenvio” nos casos em que sejam colocadas questões relativas ao cumprimento das normas internas do EMrd, suspendendo-se a instância para que possam ser facultados os necessários esclarecimentos ao órgão em que deu entrada o recurso.

Bibliografia

I. Artigos e Monografias

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

Amaral, D. F., *Curso de Direito Administrativo*, 10ª reimp., Almedina, Coimbra, 1941, pp. 61-62

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

Baker, P., “Taxation and Human Rights”, *GITC Review*, vol. 1, no 1, 2001, pp. 1-13

Branson, C. C., “The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers”, *Australian Tax Review*, vol. 33, n.º 2, 2004, pp. 71-88

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

Campos, D. L.; Rodrigues, B. S.; Sousa, J. L., *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4.ª ed., Encontro da Escrita, Lisboa, 2012.

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

Dourado, A. P., “Forum Shopping in EC Tax Law in the Context of Legal Pluralism: Spontaneous Order as the Optimal Solution or Taxpayers' Rights to a Code of Legality?”, *Intertax*, vol. 36, issue 10, 2008, pp. 422-425

Ergec, R., “Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights”, *Intertax*, vol. 39, issue 1, 2011, pp. 2-11

Greggi, M., “The Masa Investment Group as a ‘Nec Plus Ultra’ Case for the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Law?”, *Intertax*, vol. 35, issue 6/7, 2007, pp. 366-372

Greggi, M., “The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case”, *International Tax Review*, vol. 35, issue 11, Kluwer Law International, 2007, pp. 610-615

Lima, J., *Questões de Direito Penal Europeu à Luz do Tratado de Lisboa*, Reis dos Livros, Lisboa, 2012, pp. 47-79

McIntyre, M. J., “How to End the Charade of Information Exchange”, *Tax Notes International*, vol. 56, n.º 4, 2009, pp. 255-268

Mesquita, M. C., “Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional”, *A internacionalização da economia e da fiscalidade*, Lisboa, 1993, pp. 340, 351-352

Nykiel, W; Sek, M, *Protection of taxpayer’s rights: European, International and domestic tax law perspective*, Wolters Kluwer Polska, Warsaw, 2009, pp. 56-62, 82-135

Owens, J., “Moving Towards a New Transparent Tax World”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, 2010, pp. 662-663

Owens, J., “Taxpayers’ Rights and Obligations”, *OCDE Observer*, n.º 166, 1990, pp. 17-20

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

Partouche, L., “The “Right to a Fair Trial”: the French Civil Supreme Court Reduces its Scope of Application to Tax Matters”, *Intertax*, vol. 33, issue 2, 2005, pp. 80-85

Pereira, R. J. R., “A troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia (Parte II)”, *Revista Fiscal*, Maio/Junho 2012, pp. 8-21

Pijl, H., “Human Rights and Admissibility in Trivial Tax Matters”, *European Taxation, IBFD*, 2007, pp. 299-300

Pijl, H., “Human Rights and Fundamental Freedoms for Legal Entities”, *European Taxation, IBFD*, 2006, pp. 281-282

Russo, R., “The 2008 OECD Model: An Overview”, *European Taxation, IBFD*, 2008, pp. 459-466

Sanches, S., *Justiça Fiscal*, Relógio D’Água Editores, Lisboa, 2010, pp. 68-69

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

Serim, N., “Taxpayers’ Rights – The Turkish Model”, *European Taxation*, 2008, p. 195-204

Serrano, F., “The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: an Analysis from a Spanish and Comparative Law Perspective”, *International Tax Review*, vol. 35, issue 5, Kluwer Law International, 2007, pp. 331-340

Silveira, A; Canotilho; M., *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia Comentada*, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 537-552

Sommerhalder, R. A., “Taxpayer Rights in the Netherlands”, *Revenue Law Journal*, vol. 7, issue 1, article 5, 1997, pp. 58-82

Tarsitano, A., “The Defence of Taxpayers’ Rights in the Courts of Argentina”, *IBFD*, 2005, pp. 407-413

Vakhitov, R., “«Trendsetting» Decisions of the European Court of Human Rights?”, *European Taxation*, 2006, pp. 583-585

Vascega, M.; Thiel, S. van, “Council Adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims”, *European Taxation*, IBFD, 2010, pp. 231-237

Xavier, A., *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed. actualiz., reimp., Almedina, Coimbra, 2009, pp. 771-782

II. Instrumentos normativos

(i) Tratados e convenções

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

Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (2000/C 364/01)

OCDE Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters

Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos

Pacto Internacional sobre os Direitos Económicos, Sociais e Culturais

(ii) Instrumentos de Direito da União Europeia

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

Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos

(iii) Legislação nacional

Código do Procedimento e Processo Tributário

Constituição da República Portuguesa

Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de Maio de 2013

Lei Geral Tributária

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

III. Outras fontes

Algirdas Šemeta SPEECH/13/523, *Fighting tax evasion: proposal to widen scope of automatic exchange of information within the EU* (Brussels, June 2013)

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

European Commission MEMO/13/533, *Automatic exchange of information: frequently asked questions*, IP/13/530 (Brussels, June 2013)

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

OECD Secretary-General Report to the G20 Leaders (St. Petersburg, September 2013)

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

Relatório de síntese sobre os resultados da consulta pública da DG TAXUD — Um código europeu do contribuinte, Bruxelas 12 de Setembro de 2013, TAXUD.D.2 (Ares 2013) 3252439

Statement of Outcomes, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Jakarta, November 2013)

Statement by President Barroso following the European Council meeting, Press conference/Brussels, 22 May 2013, SPEECH/13/440

Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, approved by the OECD Council on 17 July 2012

IV. Jurisprudência

(ii) Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH)

TEDH de 1 de Julho de 1991, *K*, 13800/88

TEDH de 20 de Outubro de 1992, *DC*, 13120/87

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

TEDH de 1 de Dezembro de 1993, *S*, 18778/91.

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

(i) Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)

TJUE, 5 de Fevereiro de 1963, *Van Gend en Loos*, 26/62

TJUE, 5 de Julho de 1964, *Costa contra Enel*, 6/64

TJUE, 16 de Dezembro de 1976, *Comet*, 45/76

TJUE, 16 de Dezembro de 1976, *Rewe*, 33/76

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

TJUE, 5 de Maio de 2011, *CE contra Portugal*, C-267/09

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