



CATÓLICA
UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA | PORTO

«A cooperação administrativa e assistência mútua à luz das Convenções destinadas a evitar a dupla tributação internacional: efeitos na esfera jurídica dos contribuintes».

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Professor Doutor

João Sérgio Ribeiro

Ana Isabel Falcão Machado

Agosto de 2015

Agradecimentos

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

- Ao Prof. Doutor João Sérgio Ribeiro, meu orientador, pela honra de me ter concedido o seu tempo, pela inesgotável paciência e compreensão, pela exigência de método e rigor e pelo apoio e orientação disponibilizados;

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

- Irmão e restante família, pelas palavras de ânimo conforto e carinho, pelo constante apoio, preocupação e motivação;

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

A todos o meu profundo e sincero agradecimento.

Principais Abreviaturas

Art. (arts.)	Artigo(s)
ATI	Acordos para troca de Informações em matéria fiscal
CDT	Convenções sobre Dupla Tributação
Cfr.	Confrontar/confirmar
CMOCDE	Convenção Modelo para eliminar a dupla tributação
Comentários	Comentários da Comissão dos Assuntos Fiscais à Convenção Modelo da OCDE
CRP	Constituição da República Portuguesa
G20	Grupo formado pelos ministros das finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia
IFA	International Fiscal Association
LGT	Lei Geral Tributária
nº (nºs)	número(s)
ob.cit.	obra citada
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económicos
p. (pp.)	página(s)
UE	União Europeia
Vol.	Volume

Índice

Introdução.....	6
I.Assistência mútua no quadro das Convenções para evitar a dupla Tributação..	8
1. Convenções sobre dupla tributação: Enquadramento geral	8
2. Cooperação Administrativa e Assistência mútua.....	11
3. Convenções sobre dupla tributação – Art. 26º	12
3.1. Modalidades de Troca de Informações	16
3.1.1. Troca de Informações a pedido	17
3.1.2 Troca automática de informações	17
3.1.3. Troca espontânea de informações	18
3.2. Limites à Troca de Informações.....	20
4. Convenções para evitar a dupla tributação internacional - Artigo 27º	22
4.1. Regime	23
4.2. Limites.....	25
5. Outros mecanismos bilaterais: Acordos para troca de Informações em matéria fiscal - (ATI's).....	26
6. Mecanismos Multilaterais: Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE.....	27
7. A cooperação na União Europeia.....	28
7.1. A Diretiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011.....	29
7. 2. A Diretiva 2010/24/EU do Conselho de 16 de Março de 2010	30
II. A tutela Jurídica dos Contribuintes.....	31
1. Enquadramento.....	31
2.Ordenamento jurídico nacional	33
3. Outros ordenamentos jurídicos.....	37
Conclusões	43
Bibliografia.....	45

Introdução

No atual contexto económico, caracterizado pelo fenómeno da globalização e pela internacionalização da economia¹, o incremento da livre circulação de pessoas e capitais conduz, necessariamente, a um aumento das oportunidades de incumprimento das leis fiscais e a um desafio para as administrações tributárias perante a dificuldade em levar a cabo uma efetiva tributação dos contribuintes. Esta realidade repercute-se no plano da fiscalidade, levantando uma série de novas situações e questões a que urge dar resposta, como são os casos da repartição de competências fiscais entre Estados em caso de dupla tributação internacional e a luta contra a fraude e evasão fiscais. Afigura-se, por isso, uma tarefa primordial a eliminação de dupla tributação e a consequente possibilidade de evasão e fraude fiscais.

Perante a ausência de harmonização legislativa internacional impôs-se contornar tal situação com a celebração de CDT². Com o incremento das relações comerciais há cada vez maior necessidade de um empenho coordenado e reforçado entre as autoridades tributárias fiscais dos Estados e nessa medida as CDT visam possibilitar várias modalidades de cooperação entre as autoridades tributárias através da intensificação da aplicação de mecanismos próprios, nomeadamente de troca de informações e assistência mútua na cobrança de impostos. Nessa medida, as CDT facilitam as negociações entre Estados e permitem a sua harmonização no interesse dos contribuintes e das Administrações fiscais nacionais.

A celebração de CDT teve, originalmente, como principal objectivo a eliminação da dupla tributação internacional, mas a liberalização dos mercados e a crise

¹ Com o impacto da globalização no sistema fiscal dos Estados não é fácil "(...) manter a sua soberania fiscal e, mesmo na parcela que mantém, afigura-se extremamente difícil não a ver esvaziar-se com a influência e a pressão dos factos que a envolvem e limitam: todos os compromissos internacionais e nacionais, toda a interacção necessária entre os vários sistemas fiscais resultantes das economias abertas e globalizadas, e todos os níveis de poder que surgem dentro, paralelamente e acima do Estado". Rita Calçada Pires, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio Electrónico, Desvendar Mitos e Construir Realidades*, Almedina, 2011, p. 99.

² Conforme salienta Rui Duarte Morais, "(...) há um entendimento comum no que diz respeito a soluções consagradas nas principais propostas elaboradas a nível internacional para delimitar os poderes tributários dos Estados em ordem a minorar o surgimento das situações de dupla tributação". In *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Publicações Universidade Católica, 2005, p.132.

económica conduziram ao incremento da fraude e evasão fiscais, levando a que as CDT se adaptassem a uma nova realidade de luta contra a fraude e evasão fiscais. Não obstante a importância das CDT nesta matéria, a concorrência fiscal prejudicial, obrigou a uma cooperação e harmonização legislativas. Nesse sentido, a OCDE continua a desenvolver mecanismos a nível bilateral e multilateral e a nortear as iniciativas legislativas no seio da União Europeia.

No entanto, estes desenvolvimentos legislativos podem não ser compatíveis com direitos e garantias dos contribuintes. No pressuposto de que aos contribuintes é reconhecida uma posição jurídica, importa apurar de que forma lhes são concedidos e reconhecidos direitos e garantias. A temática da tutela jurídica dos contribuintes afigura-se atual e o seu estudo bastante pertinente, o que nos levou a dar-lhe uma especial atenção e fazer dela uma parte deste trabalho.

O nosso estudo abordará, assim, os contornos referentes à cooperação administrativa e assistência mútua no âmbito internacional, fazendo incidir a nossa atenção sobretudo no impacto desta temática na tutela jurídica dos contribuintes.

O tema da cooperação administrativa e assistência mútua é muito abrangente e a opção por inseri-lo como título do nosso trabalho teve em linha de conta essa amplitude, mas sobretudo o facto de entre os vários mecanismos que a cooperação e assistência mútua abarcam, se individualizarem a troca de informações e a assistência em matéria de cobrança de impostos. Esta é a terminologia precisa à luz das CDT e é sobre a análise das disposições que àquelas respeitam que versará o nosso estudo.

Começaremos por caracterizar e contextualizar os principais objectivos da cooperação administrativa e assistência mútua, tendo por base os instrumentos que lhe servem de base, com especial incidência no tocante à troca de informações (através da análise do art. 26º da CMOCDE) elencando as suas diversas modalidades e limites à sua execução, seguindo-se a assistência mútua na cobrança de impostos (com a análise do art. 27º da CMOCDE). Posteriormente faremos uma breve análise aos vários instrumentos de cooperação internacional, no âmbito da OCDE e da EU e, por fim, passaremos à análise da questão central deste trabalho, seja a tutela jurídica dos contribuintes no âmbito do procedimento de troca de informações em matéria fiscal através da análise de diversos ordenamentos jurídicos, terminando com a apresentação das necessárias conclusões.

I. Assistência mútua no quadro das Convenções para evitar a dupla Tributação

1. Convenções sobre dupla tributação: Enquadramento geral

A modificação da economia mundial tem óbvias repercussões fiscais, pois o incremento das relações económicas entre entidades e pessoas localizadas em Estados diversos pode dar azo a que um mesmo rendimento possa ser sujeito a um imposto equiparável em dois ou mais Estados, relativamente a um mesmo contribuinte, conduzindo a situações de dupla tributação internacional³.

De forma a eliminar a dupla tributação internacional e obviar às consequências negativas que a mesma representa para o desenvolvimento da atividade económica internacional, as autoridades tributárias dos Estados dispõem de instrumentos que lhes permitem fazer face. O principal instrumento que os Estados possuem para prevenir, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional é a celebração de CDTs, revelando-se de extrema importância para os Estados implementarem a sua política fiscal internacional.

As normas convencionais nelas constantes visam comprimir o direito interno dos Estados, podendo derrogar o direito interno, mas sem fundamentar qualquer obrigação de imposto. As CDT não visam, pois, atribuir qualquer pretensão tributária aos Estados, mas tão só delimitar, de forma convencional, as pretensões tributárias já previstas no direito interno daqueles. De facto as Convenções não se aplicam por si só, há que

³ Para melhor compreensão, o conceito de dupla tributação internacional pressupõe “ *a existência de uma situação tributária internacional, ou seja, uma situação que tem conexão com os ordenamentos jurídicos tributários de diferentes Estados e, adicionalmente, a relevância da conexão com o ordenamento jurídico-tributário de cada Estado, para efeitos de incidência, de acordo com a respectiva lei tributária*”. Tal conexão pode dar azo ao desencadeamento de “... *pretensões tributárias em mais do que um dos Estados, por aplicação das respectivas normas tributárias internas. Em tais circunstâncias, vários ordenamentos tributários consideram-se com legitimidade para tributar a mesma situação internacional, ocorrendo uma dupla (ou mesmo múltipla) tributação.*” Paula Dourado Pereira Princípios do Direito Fiscal Internacional- Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu , Almedina, pp.22 e 24
Convém ainda realçar que as situações de dupla tributação que as Convenções visam eliminar podem ser de âmbito jurídico ou económico. Assim, “ *a dupla, ou múltipla, tributação jurídica internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais. Diferentemente, a dupla, ou múltipla, tributação económica internacional ocorre quando apenas o mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado.*” Glória Teixeira, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2015, p. 350.

conhecer o direito interno de cada Estado, de forma a pôr em prática a ideia basilar da sua implementação, que passa por limitar ou evitar a dupla tributação.

A celebração entre os Estados de CDT tem por base uma multiplicidade de fins, mas sobretudo um, qual seja o de evitar a dupla tributação. E para satisfazer tal objetivo é necessário que os Estados contratantes interpretem de igual modo as normativas previstas na Convenções celebradas entre si. Torna-se, assim, vital perceber de que formas serão interpretadas as normas constantes nas convenções de forma a alcançar o seu real sentido e atingir um comum entendimento dos Estados contratantes⁴.

As CDT são tratados de direito internacional, cuja interpretação deverá ser determinada de acordo com a doutrina geral da interpretação dos tratados e das normas tributárias, estipulados na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, e a esta subsumível portanto⁵. Por outro lado, em sede de interpretação das CDT os Comentários que complementam CMOCDE demonstram ser de grande valia⁶. O modelo de Convenção é complementada por comentários detalhados que servem de importante instrumento interpretativo do conteúdo e da amplitude das cláusulas contidas nas convenções para evitar a dupla tributação. O seu conteúdo assenta, essencialmente, na experiência adquirida na negociação e aplicação das Convenções celebradas entre os Estados, nas modificações entretanto introduzidas nos sistemas fiscais nacionais dos vários Estados e na constante alteração do contexto económico internacional⁷.

Não obstante a importância dos Comentários, importa reter que não têm qualquer vinculativo legal. O desígnio da interpretação das convenções passa, assim, pelo acordo comum dos Estados Contratantes⁸.

⁴ No entendimento de Rainer Prokisch “ *As disposições das convenções devem ser interpretadas tanto quanto possível de forma a que sejam entendidas de igual modo em ambos os Estados Contratantes e aceites em ambos os Estados.*” In Fisco nº 68, Novembro 1994, Ano VI, p.21.

⁵ Cfr. Glória Teixeira, *ob. cit.*, p. 351.

⁶ O reconhecimento da importância dos Comentários é unânime porquanto “ *redigidos e aprovados por peritos dos vários países membros, embora não sendo proposto que façam parte integrante das convenções a celebrar e, portanto, que constituam uma forma de interpretação autêntica (cf. nº 29 da Introdução ao MOCDE), são elementos de grande valia em sede de interpretação das convenções celebradas com base no Modelo*”. Rui Duarte Morais, *ob. cit.*, p. 114.

⁷ Cfr. Tiago Cassiano Neves, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano III, Nº 2, p. 213.

⁸ Como salienta Rui Duarte Morais, “... *haverá que ter sempre presente que os Comentários apenas reflectem o consenso (porventura, um consenso mínimo) entre os Estados quanto à “leitura” do texto do Modelo, o que não corresponde necessariamente à posição de dois determinados Estados ao celebrarem uma concreta convenção...*”, *ob.cit.*, p.115.

Os Estados celebram entre si CDT, baseando-se, a sua elaboração, na CMOCDE; naturalmente é o caso também de Portugal⁹, membro que é da OCDE.

A relevância da CMOCDE está no facto de os Estados a encararem como mecanismo eficaz a regular situações tributárias internacionais e a suplantar o problema da dupla tributação e, pelo facto de se tratar de um modelo, os Estados poderem estabelecer cláusulas conforme ditem os seus próprios interesses, mas tendo sempre presente as reservas constantes daquele¹⁰.

Na década de sessenta do século passado a OCDE¹¹ publicou a CMOCDE que sofreu já inúmeras revisões ao longo do tempo sempre na premente busca de adaptação às perturbações e/ou alterações económicas que se vão verificando¹². Com a sua implementação procura-se clarificar e, tendencialmente, assegurar a uniformização do sistema fiscal em relação aos sujeitos passivos de cada Estado contratante e, bem assim, fomentar a cooperação internacional com vista a alcançar um estágio superior, digamos assim, uma melhor aplicação das legislações fiscais nacionais.

A CMOCDE aplica-se a pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes e estabelece dois tipos de normas: as destinadas às categorias de rendimentos e as destinadas à tributação do património, estabelecendo que quando o Estado da fonte tem poder de tributar, de forma limitada ou ilimitada, o Estado de residência tem obrigação de eliminar a dupla tributação. E uma das formas para responder a esses problemas no domínio da fiscalidade é a criação e desenvolvimento de mecanismos de assistência administrativa mútua entre as administrações fiscais dos diversos Estados.

⁹ Sem dúvida que com base na CMOCDE, Portugal “... tem vindo a alargar progressivamente a sua rede de acordos de dupla tributação, estando nisto um fator importante de competitividade do nosso sistema fiscal.” Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, p.101.

¹⁰ Cfr. Paula Dourado Pereira, *ob.cit.*, p.33 e Sérgio Vasques, *ob.cit.*, p. 105.

¹¹ Em 1948 a OECE (Organização Económica de Cooperação Económica) foi criada tendo em vista a cooperação entre os Estados após o termo de 2ª Guerra Mundial. Surgiam, assim, os primeiros esforços para incrementar o desenvolvimento da economia. Em 1960 a OECE, passou a designar-se Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Económico (OCDE) e ainda na década de 60 editou a Convenção Modelo sobre a Dupla Tributação. In <http://www.oecd.org>

¹² As CDT baseiam-se no Modelo de Convenção proposto pela OCDE, elaborado em 1963 e sujeito a periódicas revisões. De forma a acompanhar as novas questões fiscais que surgem em conexão com a evolução da economia global, a CMOCDE requer uma revisão constante. Foram, assim, publicadas actualizações em 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 and 2014”. OECD - Model Tax Convention on Income and on Capital: An overview of available products. In <http://www.oecd.org>

2. Cooperação Administrativa e Assistência mútua

Na CMOCDE em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património¹³ são incorporadas algumas disposições especiais, nomeadamente, a troca de informações e a assistência em matéria de cobrança de impostos – cfr. arts. 26º e 27º, respectivamente.

A cooperação administrativa e assistência mútua, compreendem, essencialmente, a troca de informações e a assistência em matéria de impostos. São dois importantes mecanismos, embora distintos, mas que acabam por se complementar.

No referente à troca de informações, enquanto principal forma de assistência administrativa entre os Estados, trata-se, basicamente, duma troca de informações, entre os Estados contratantes, previsivelmente relevante para administrar ou pôr em vigor as leis internas dos mesmos ou para aplicar as disposições da Convenção, na medida em que a tributação nelas previstas não seja contrária à Convenção. Quanto à assistência em matéria de cobrança de impostos, tal significa que podem os Estados contratantes prestar assistência mútua para fins de cobrança dos respectivos créditos fiscais, podendo, ainda, os mesmos Estados contratantes estabelecer acordo comum sobre as formas de aplicar este artigo.

De salientar que não obstante o carácter pioneiro na criação de CDT, a OCDE tem tido um papel fulcral ao promover outros mecanismos de cooperação internacional.

Neste sentido, o intercâmbio de informações e assistência mútua em matéria fiscal enquanto instrumento de colaboração e cooperação entre Estados, é efectuado ao abrigo de mecanismos que podem ter por base uma abordagem bilateral (CDT e ATI) e

¹³A CMOCDE aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes, explicitando no seu artigo 4º o que é “residente”, e, “estabelecimento estável” no artigo 5º estabelece dois tipos de normas relativamente à tributação: umas destinadas à categoria “rendimento” (rendimentos dos bens imobiliários, lucros das empresas, navegação marítima, interior e aérea, empresas associadas, dividendos, juros, royalties, mais valias, do emprego, percentagens de membros de conselhos, artistas e desportistas, pensões, remunerações públicas, estudantes, outros rendimentos) e outras destinadas à tributação do património, estabelecendo o que se entende por “património” (Artigo 22º). Ainda neste contexto, são estabelecidos métodos de eliminação da dupla tributação: (Artigo 23º-A – método de isenção e o Artigo 23º-B método de imputação. Ao fim e ao cabo são um conjunto de princípios e regras, estabelecendo, de forma muito sintética que, quando o Estado da fonte tem poder de tributar seja de forma limitada, seja de forma ilimitada, o Estado de residência tem obrigação de eliminar a dupla tributação.

multilateral (Convenção relativa à Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal)¹⁴¹⁵.

3. Convenções sobre dupla tributação – Art. 26º

A celebração de Convenções tendo por base o Modelo da OCDE, traduz-se numa união de esforços no sentido de reforçar a cooperação entre os Estados através da criação de mecanismos de assistência administrativa mútua em matéria fiscal. E é neste âmbito que surge com especial relevo a troca de informações entre os Estados, enquanto modalidade de assistência administrativa mútua no domínio da fiscalidade.

Com o art. 26º da CMOCDE, torna-se patente que a troca de informações em matéria fiscal é o instrumento pelo qual as autoridades dos Estados contratantes se obrigam a fornecer informações fiscais, tendo por base as normas e limitações previstas no direito interno dos Estados. Visa-se com este art. facilitar a cooperação entre os Estados signatários das CDT, estando nele contidas as disposições para a troca de informações e, assim, garantir o cumprimento do estipulado nas CDT. O art. 26º tem vindo a ser revisto e melhorado, de forma a ir ao encontro dos mais recentes desenvolvimentos em matéria fiscal e a remover dúvidas quanto à sua interpretação¹⁶. Não se pretende com as alterações introduzidas alterar a sua substância, mas antes torná-lo mais adequado e eficaz para atingir os fins a que se propõe¹⁷.

Tendo em conta o postulado neste art., o seu nº 1 começa por vedar a troca de informações às situações em que a tributação que lhes serve de base é contrária à própria Convenção. Neste sentido, e tendo sempre presente a promoção da cooperação entre administrações fiscais, a troca de informações é realizada tendo por base uma

¹⁴Cfr. João Sérgio Ribeiro, Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities» IFA Branch Report Portugal, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 98b (2013), p. 640.

¹⁵ No entendimento de Maria Odete Batista de Oliveira, uma vertente essencial da OCDE passa por “(...)intensificar a troca de informações entre os países(...)” exigindo-se, para isso “(...) o exame dos tipos de assistência necessários às várias jurisdições, uma avaliação da execução dos programas bilaterais de assistência e estímulos a todas as Organizações internacionais para tomarem em conta tais aspectos no desenvolvimento dos seus programas multilaterais de assistência.” In O Intercâmbio de informação tributária: Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento, Almedina, 2012, p.42.

¹⁶ Cfr. Maria Odete Batista de Oliveira, *ibidem.*, p.40.

¹⁷ Cfr. OECD, Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary. In <http://www.oecd.org>

relevância previsível para a estrita aplicação das disposições da Convenção. Com tal designação pretende-se que a informação a ser trocada entre os Estados contemple o que poderá ser previsivelmente relevante para reforçar as leis de ordenamento interno, assim como para dar cumprimento às disposições contidas na convenção. O pressuposto da designação de “previsivelmente relevante”¹⁸ consiste em permitir alargar o âmbito da troca de informações, deixando todavia patente que os Estados não têm liberdade para desenvolver “*fishing expeditions*”¹⁹, de requerer informação que não seja relevante para uma investigação fiscal ou em relação a um determinado contribuinte.

Mais se consagra que não há qualquer restrição na troca de informações no que respeita aos sujeitos passivos e impostos especificamente consagrados na Convenção. Nessa medida, apesar de os arts. 1º e 2º elencarem as pessoas e impostos visados no âmbito de aplicação da Convenção, tal não se traduz numa limitação dos deveres de informação trocada²⁰.

Por outro lado, devem ser esgotadas todas as medidas aplicáveis na recolha de informação, conforme previsto no nº2, mas sempre tendo presente o respeito pelo sigilo que a transmissão de informação deve seguir quando revelada²¹. A confidencialidade da informação trocada é uma das preocupações a ter em conta por parte das autoridades fiscais, impondo-se que seja assegurada nas diversas fases do processo de troca de informações. Há, assim, limites a serem observados na comunicação das informações obtidas por um dos Estados, pois apenas poderão ser utilizadas para os fins previstos e apenas pelas pessoas ou autoridades legitimados para tal²². O princípio a reter é o de que a informação transmitida não poderá ser usada para fins distintos daqueles para os quais a informação foi solicitada e transmitida²³.

¹⁸ A expressão “previsivelmente relevante” foi introduzida com o propósito de ampliar o âmbito de troca de informações no contexto de globalização. Cfr. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Fourth Edition, Wolters Kluwer, 2015, Volume 2, pp. 1893.

¹⁹ Não obstante este conceito não se encontrar definido nos ordenamentos jurídicos nacionais, há um entendimento comum por parte dos Estados que o definem como um pedido meramente especulativo para a descoberta de informações que não têm qualquernexo com a investigação fiscal. Cfr. OECD, Update to Article 26..., Parágrafo 5 e Cfr. Xavier Oberson, Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities» IFA General Report, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 98b (2013), p. 33.

²⁰ Cfr. Maria Odete Batista de Oliveira, *ob.cit.*, p. 160.

²¹ Cfr. Mary Elbe Gomes Queiroz, A transparência fiscal e a inexistência de sigilo bancário para o fisco in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Almedina, 2014, Vol. II, p.307.

²² Cf. Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes, In <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>

²³ Cf. Klaus Vogel, *ob. cit.*, pp. 1913.

Da mesma forma, o âmbito da troca de informações poderá ser limitado, pois não poderá ser feita uma interpretação restritiva quanto à forma e modo de obtenção de informações. Conforme prevê o nº 3, não se poderá impor a um Estado que obtenha e transmita informações contrárias à sua legislação interna ou que não tenham base legal na sua própria legislação ou ainda que as mesmas sejam reveladoras de segredo comercial, industrial ou profissional ou contrárias à ordem pública²⁴. Não se proíbe os Estados de fornecerem informações nestas situações, apenas legitimam o seu direito em recusar a sua transmissão.

Os mecanismos que servem de base à troca de informações diferem de acordo com os Estados, mas estas diferenças não devem servir de justificação à recusa de um pedido, na medida em que um Estado não poderá negar informações apenas pelo simples facto de as mesmas não se revestirem de interesse no âmbito do seu direito interno. Da mesma forma, um Estado não deverá tirar vantagem no caso de os mecanismos de troca de informações de outro Estado serem mais abrangentes do que o seu. Está-se, assim, perante uma condição de reciprocidade, através da qual os Estados apenas se encontram obrigados a obter informações na mesma medida que um outro Estado com o qual se encontram a cooperar conseguiria. Mas convenhamos que na prática será extremamente difícil determinar de que forma um Estado conseguiria obter informações nos mesmos termos que um outro Estado. Com o teor constante neste número 3 pretende-se limitar o âmbito da troca de informações de forma a evitar abusos na sua obtenção quando o direito interno dos Estados não o permite.

De salientar que o nº 4 e 5 foram aditados em 2005 para deixar claro que o Estado requerido deve investir todos os esforços para obter as informações solicitadas, mesmo que tal implique ser esse o único objectivo de as transmitir a outro Estado. Ou seja, ainda que não haja qualquer interesse pelo Estado em fornecer informações, por estas não se revestirem de grande utilidade para os seus próprios fins fiscais, tal não pode servir de escusa na sua obtenção ou qualquer limitação à sua transmissão. O Estado requerido deverá reunir todos os esforços no sentido de obter e transmitir a

²⁴Cfr. Maria Odete Batista de Oliveira, *ob.cit.*, p.175.

informação requerida, tendo apenas como limites os constantes do nº3, e não os dos seus próprios interesses ou a falta deles²⁵.

Da mesma forma que o Estado não poderá recusar a transmissão de informações por poder estar em causa sigilo bancário²⁶. Na atual conjuntura internacional, a prevalência dada ao combate à fraude e evasão fiscal conduziu a que o sigilo bancário fosse visto como um obstáculo à transparência, e com a introdução do nº 5 ao art. 26º da CMOCDE procura-se assegurar que as limitações contempladas no nº 3 não possam ser utilizadas de forma a obstar a troca de informações mantidas pelas instituições financeiras²⁷. O sigilo bancário é um instrumento de grande importância na proteção da confidencialidade da atividade financeira dos contribuintes. A sua derrogação coloca em foco o conflito entre os direitos dos contribuintes e o interesse público dos Estados na obtenção de informação fiscal. Assim sendo, de que forma pode ser salvaguardada a privacidade e intimidade, enquanto direitos fundamentais dos contribuintes, sem que tal signifique a proteção da evasão fiscal?

Tendo presente os interesses envolvidos, deverá procurar-se um equilíbrio que permita a atuação correta da administração fiscal dos Estados e o respeito pelos direitos dos contribuintes. Há que ter presente uma harmonização e discernimento por parte das entidades competentes na informação obtida e posteriormente revelada²⁸. A troca de informação em matéria de sigilo bancário deverá ser sempre realizada com limitações que assegurem que a informação é disponibilizada apenas para os fins previstos nas normas procedimentais específicas de cada um dos Estados.

²⁵ Cfr. Klaus Vogel, *ob.cit.*, p.1925.

²⁶ Após a introdução do nº5 ao art. 26º do CMOCDE, Áustria, Bélgica, Luxemburgo e Suíça estabeleceram reservas a este artigo, não subscrevendo o estabelecido no nº 5 nas suas Convenções, todavia face a uma certa pressão internacional estes países concordaram em flexibilizar procedimentos no que respeita ao sigilo bancário.

²⁷ Cfr. Klaus Vogel, *ob.cit.*, p.1927.

²⁸ No entendimento de Mary Elbe Gomes Queiroz “(...) o interesse coletivo deverá prevalecer. A ordem e a ética jurídica não podem abrigar a impunidade, nem proteger interesses ilegítimos. O acesso e conhecimento das movimentações bancárias dos contribuintes, muito mais do que uma faculdade a ser condida ao Fisco, encerra um dever-poder que serve à sociedade, ao Estado e à realização da isonomia tributária, valores de tanta magnitude quanto os da proteção à intimidade dos particulares (...) A alegação dos direitos individuais não deve servir para proteger evasões, fraudes fiscais ou negócios ilícitos dos cidadãos. Portanto, na ponderação entre os valores envolvidos, sem que a opção adotada seja considerada como afronta a segurança jurídica, é legítima a prevalência do interesse público sobre o particular, quando aquele tenha por substrato a preservação do interesse social de combate à sonegação, infrações e crimes tributários”, *ob. cit.*, p. 322.

3.1. Modalidades de Troca de Informações

A troca de informações é colocada em destaque enquanto forma de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade. Tendo por base a cooperação que os Estados pretendem conferir nas suas relações internacionais e os limites impostos na legislação interna de cada Estado, a troca de informações pode apresentar-se, ou melhor, manifestar-se por diferentes modalidades, conforme se pode constatar nos vários instrumentos internacionais que lhes servem de base. Neste âmbito, abordaremos as diferentes modalidades para obtenção de informação tendo em conta os vários instrumentos internacionais que a prevêm.

A troca de informações em matéria fiscal constitui um objectivo de enorme relevância na prossecução do princípio da justiça fiscal. Vários instrumentos a disciplinam, tendo por base mecanismos que a abordam em moldes diversos, consoante as normas de direito que a consagram.

O art. 26º da CMOCDE prevê os diferentes métodos para obtenção de informação fiscal – a pedido, automática e espontânea – sem se limitar a uma forma específica de intercâmbio. O Acordo Modelo sobre troca de informações apenas incide na modalidade de troca de informações a pedido, mas cria a possibilidade de os Estados, se nisso concordarem, expandirem o âmbito de cooperação incluindo nos seus acordos a possibilidade de fazerem uso das modalidades automática e espontânea²⁹. Já a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua vai além da troca de informações a pedido por consistir num instrumento internacional idóneo a implementar a troca automática de informações. O que traduz um esforço em desenvolver novo e único padrão para troca de informações de forma a melhorar a transparência fiscal e combater a fraude e evasão fiscais.

No âmbito de legislação comunitária, a Diretiva 2011/16/UE inclui os vários métodos de troca de informação, indo ao encontro do previsto no artigo 26º da Convenção Modelo, cabendo por isso aos Estados eleger o que mais lhe convier com vista a alcançar os objectivos pretendidos.

Assim:

²⁹ Cfr. OECD, Manual on the implementation of Exchange of Information provisions for tax purposes, General Module. p.7. In <http://www.oecd.org>

3.1.1. Troca de Informações a pedido

Esta modalidade traduz-se na possibilidade de a pedido da autoridade requerente a autoridade requerida comunicar todas as informações previsivelmente relevantes de que disponha, ou venha a obter, atinente a um caso concreto, habitualmente referente a um determinado contribuinte que seja ou seja objecto do pedido. Aqui, e visando obter informações pedidas, a autoridade requerida pode eventualmente mandar efetuar inquéritos administrativos (todos os controlos, verificações e ações empreendidas pelos Estados no desempenho das suas contribuições com o objectivo de assegurar a correta aplicação da legislação fiscal). Nesta modalidade, a troca de informações depende da iniciativa de um Estado interessado na sua obtenção, sendo fixados prazos, variáveis consoante as situações em concreto.

É o método mais comum usado pelos Estados, de que são exemplo a Áustria, Suíça, Luxemburgo e Liechtenstein, defensores desta modalidade. Aliás, quer a Suíça, quer o Liechtenstein apenas prevêm a troca de informação a pedido. Tal é justificado, por um lado, por ser considerado pelos Estados um método bastante equilibrado em termos de protecção de informação fornecida e protecção dos direitos dos contribuintes, e por outro, por ser o método compatível com os ordenamentos jurídicos dos vários Estados e de mais fácil execução³⁰.

3.1.2 Troca automática de informações

Esta modalidade de troca de informações fiscais tem como característica nuclear ocorrer de forma sistemática, sem qualquer pedido prévio de informações por qualquer autoridade competente dum qualquer Estado; é, assim, uma troca regular de informações entre as autoridades competentes relativas a toda uma categoria de contribuintes e de impostos (de rendimento ou património, como rendimentos do trabalho, honorários de administradores, pensões e outros), sem estar em causa qualquer contribuinte específico ou atividade determinada.

Num contexto económico cada vez mais globalizado, a OCDE, em resposta ao encontro dos líderes do G20, instou as autoridades dos Estados a levarem a cabo uma

³⁰ Cfr. Xavier Oberson, *ob.cit.*,p.37.

verdadeira cooperação através da troca automática de informações. Em busca de uma promoção da transparência fiscal, a troca automática de informações parece ser o meio de combater a fraude e evasão fiscais de forma coordenada entre os Estados. A OCDE aprovou uma declaração referente à troca automática de informações, que mereceu a concordância de grande parte dos Estados, o que conduziu ao lançamento da versão completa da mencionada declaração meses depois, contendo orientações para implementação desta modalidade de intercâmbio de informações. Posteriormente, no âmbito do Fórum Global sobre a transparência e a troca de informações para fins fiscais, 51 países assinaram acordo multilateral, baseado no artigo 6º da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa, através do qual se comprometem a estabelecer a troca automática como modelo padrão no intercâmbio de informações³¹.

Com a adoção deste enorme compromisso em matéria de troca automática de informações, os Estados vêm reforçada a sua capacidade para detectar e atuar sobre situações de evasão fiscal, designadamente as de elevada complexidade, tendo sempre presente a integridade dos mais variados sistemas fiscais dos Estados.

3.1.3. Troca espontânea de informações

Esta modalidade ocorre quando a autoridade competente dum Estado adquire, no âmbito das suas atividades de fiscalização, informações sobre um caso concreto que supõe revestirem interesse para outro Estado e, por essa razão, independentemente de solicitação, transmite-lhas. As autoridades fiscais terão de ter o discernimento de identificar quais as matérias fiscais que poderão ser de importância relevante para outras autoridades fiscais e transmitir tal informação sem ela lhe ter sido solicitada.

A troca de informações faz realçar os direitos e deveres envolvidos nesta forma de cooperação administrativa entre os Estados. Poderemos estar perante um conflito entre os direitos dos contribuintes e os interesses por parte das administrações fiscais, pelo que deverá ser assegurada uma ponderação dos valores envolvidos. Com vista a corresponder à fundada e legítima expectativa do contribuinte, no tocante à aplicação do direito pelas Administrações fiscais, são consagrados, no nosso ordenamento jurídico,

³¹ Cfr. OECD , Automatic Exchange of Financial Account Information,. In <http://www.oecd.org>

um conjunto de princípios relativos à atuação das Administrações e à participação³² dos contribuintes no procedimento fiscal³³. Mas deverão os direitos de participação ser reconhecidos aos contribuintes em todas as modalidades de troca de informações?

No âmbito da troca de informações fiscais a pedido é consensual conferir-se aos contribuintes aqueles direitos de participação. Nos procedimentos de troca automática tal não se afigura necessário ou recomendável, pois versa sobre categorias de contribuintes ou impostos em que as informações veiculadas não respeitam a bens jurídicos especialmente sensíveis, não convindo obstaculizar ou até bloquear a eficácia dessas trocas automáticas. Quanto à troca espontânea de informações fiscais, dado a sua eficácia, sobretudo como mecanismo de combate à fraude, depender duma especial discricção poderá ser incompatível com o reconhecer desses direitos de participação dos contribuintes. Tais direitos devem ser reconhecidos aos sujeitos visados pelos procedimentos de troca de informações fiscais, sejam aqueles a quem se referem as informações requeridas e transmitidas, sejam aqueles que são a fonte dessas mesmas informações.

As várias modalidades de intercâmbio de informação podem ainda ser usadas de forma combinada³⁴, e sempre de acordo com o que os Estados considerarem mais conveniente e eficaz³⁵. Não há restrição quanto à forma em que pode ser efetuado o intercâmbio de informação, ficando ao livre critério dos Estados o modo de a levar a cabo. A preferência por uma determinada forma poderá ter influência na conduta dos contribuintes e nos resultados alcançados. Nesse sentido, a OCDE e a UE têm vindo a reunir esforços na tentativa de harmonizar as práticas de intercâmbio de informação de forma a aproximar a celeridade na obtenção de informação e os direitos fundamentais dos contribuintes, nomeadamente o direito à privacidade ou a proteção do sigilo profissional ou comercial³⁶.

³² Cfr. Patrícia Anjos Azevedo, Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, nº24, 2014, pp. 233-234.

³³ Cfr. Diogo Leite Campos, Lições de Fiscalidade, Almedina, 2014, p.134.

³⁴ Cfr. Xavier Oberson, *ob. cit.*, p.36.

³⁵ Cfr. Glória Teixeira, *ob. cit.*, pp.382 e 383.

³⁶ Cfr. *idem, ibidem*

3.2. Limites à Troca de Informações

Na troca de informações fiscais devem ser observados limites tendentes a evitar a violação dos direitos dos contribuintes visados neste tipo de matérias, contrapondo os interesses daqueles aos dos Estados³⁷. A esse propósito relembramos o disposto no n° 3 do artigo 26° da CMOCDE em que são elencados limites a ter em consideração no intercâmbio de informação fiscal e que a verificarem-se poderá levar a uma recusa no procedimento de troca de informações. Note-se porém que nenhum destes limites impede, em absoluto, ou tornam ilícita essa troca de informações entre os Estados; é uma decisão que fica na discricionariedade dos respectivos Estados. As autoridades tributárias competentes decidirão se efectivamente a informação obtida é divulgada, mesmo não tendo qualquer obrigação para o fazer³⁸. Conforme estabelecido nas alíneas a) e b) do n° 3 do art. 26° da CMOCDE, não se poderá impor aos Estados que obtenham e transmitam informações contrárias aos seus ordenamentos jurídicos ou práticas administrativas. Mas há também que atender às limitações previstas na alínea c) do art. 26° da CMOCDE.

Face ao contexto económico internacional atual, mundo industrializado e de livre concorrência é fulcral para qualquer atividade empresarial, comercial ou industrial a não revelação dos seus segredos. Daí esta limitação à troca de informações fiscais entre Estados. E qual o alcance prático deste limite à troca de informações fiscais? É um pouco difícil estabelecê-lo, desde logo devido à falta de definição dos próprios conceitos. A sua interpretação não deve ser realizada de uma forma demasiado ampla, impondo-se que o caminho seja interpretá-los de forma uniforme e autónoma³⁹. Não sendo necessário fazê-lo individualmente pois no seu conjunto estes conceitos assumem-se como “segredos empresariais”, o âmbito de proteção tem como horizonte todas as atividades económicas desenvolvidas nos Estados, com valor económico intrínseco, com carácter confidencial ou secreto, cuja revelação possa trazer vantagem competitiva a terceiros.

E a quem competirá determinar se certa informação a transmitir dum Estado a outro, nestes domínios, pode levar ou não à divulgação de algum dos segredos referidos? O poder para tal, no confronto entre Estado requerente/requerido, deverá ser

³⁷ Cfr. Maria Odete Batista de Oliveira, *ob. cit.*, p. 174.

³⁸ Cfr. OECD, Manual on the Implementation of Exchange... p, 13.

³⁹ Cfr. OECD, Update to Article 26..., Parágrafo 19.

atribuído à autoridade competente do requerido. E a decisão, num caso concreto, deverá ser tomada pela Administração fiscal, por si só, nomeadamente o analisar se está perante algum daqueles segredos, ou o contribuinte visado nessa troca de informações fiscais terá algum direito a intervir na decisão? Preconiza-se que será conveniente a participação do contribuinte no procedimento conducente à decisão da Administração fiscal, por ser quem melhor conhece o funcionamento da empresa em questão e o sector de actividade económica na qual se insere⁴⁰.

No que respeita aos segredos profissionais, não restam dúvidas que estão incluídos nos “segredos empresariais”, pelo que a autoridade competente que detenha informações fiscais cuja transmissão pode conduzir à revelação de segredos profissionais pode recusar tal transmissão. E como definir este conceito de “segredo profissional”? Tem-se adotado como critério o entendimento de que a proteção conferida aos segredos profissionais apenas abrange as informações de carácter confidencial, obtidas no exercício duma atividade profissional. Não obstante adotar-se este critério, há aspectos mais concretos que terão de se equacionar através da legislação interna dos Estados (por exemplo, que atividades profissionais beneficiam desse segredo, qual o grau de proteção e o âmbito desses segredos profissionais?)⁴¹. Compete, pois, à autoridade do Estado requerido determinar se ao comunicar determinada informação considerada segredo profissional ultrapassa ou não tal limite. E quais os profissionais abrangidos? Na maioria dos Estados consideram-se como tal os advogados, os assessores fiscais, os auditores...; em relação aos quais se nos afigura não dever ser generalizada a protecção em causa, mas antes analisada caso a caso. Importa salientar que o segredo profissional não compreende o sigilo bancário, pois a transmissão de informação detida por instituição financeira não poderá ser recusada invocando, para o efeito, a condição prevista no nº3 para os “segredos empresarias”⁴². Mas voltaremos ao tema do sigilo bancário mais à frente.

O último dos limites previstos no art. 26º diz respeito à possibilidade de recusa de informação contrária à ordem pública. Esta limitação é imprecisa possibilitando aos Estados grande margem para recusar a transmissão de informações a outros Estados. Mesmo assim, têm sido elencadas algumas situações em que a invocação deste limite

⁴⁰ Cfr. Maria Odete Oliveira, *ob.cit.*, p.184.

⁴¹ Cfr. OECD, Update to Article 26..., Parágrafo 19.3.

⁴² Cfr. Maria Odete Oliveira, *ob.cit.*, p.186.

será pertinente, podendo ser recusada a respectiva transmissão de informações: quando contrarie os interesses vitais do Estado, nomeadamente a questão dos “segredos de Estado”, ou questões raciais ou questões de perseguição política. No contexto atual trata-se de um limite com aplicação muito reduzida⁴³.

Como nota final desta análise cumpre salientar que em todas as situações referidas em que pode ser recusada a prestação de informações, a autoridade requerida deverá informar a requerente acerca dos fundamentos que obstam à sua satisfação.

4. Convenções para evitar a dupla tributação internacional - Artigo 27º

A crescente mobilidade de pessoas, capitais, bens e serviços fez incrementar as possibilidades de fraude e evasão fiscais e, conseqüentemente, as dificuldades de recuperação de receita fiscal. A troca de informações nos moldes previstos no art. 26º não se mostrava suficiente para assegurar uma assistência capaz e correta na cobrança de créditos fiscais entre diferentes Estados. Assim, foi necessário colmatar essa insuficiência com a introdução do art. 27º. Conjugados, fácil é concluir tratarem-se de instrumentos essenciais na cooperação internacional em matéria fiscal.

A assistência mútua na cobrança de créditos fiscais procura combater a fraude e evasão fiscais, indo ao encontro dos mesmos objetivos do art. 26º, e ao mesmo tempo garantir a correta atribuição de competências entre os Estados contratantes.

De facto, a nível interno dos Estados a maioria dos seus contribuintes cumprem com as suas obrigações fiscais, mas quando tal não acontece as administrações dispõem de meios, no âmbito da sua legislação, para obviar ao incumprimento. No entanto, numa era de globalização, assiste-se a uma maior necessidade de entreaajuda entre os Estados nesta sensível matéria, a de cobrança de impostos. Dada a impossibilidade da administração fiscal de um Estado exercer a sua autoridade fora das suas fronteiras, tornou-se premente estabelecer uma verdadeira cooperação entre os Estados na recuperação de receita fiscal⁴⁴.

Em resposta, a OCDE aprovou a introdução de um novo art. 27º, à sua Convenção Modelo, que prevê a prestação de assistência mútua entre os Estados

⁴³ Cfr. OECD, Update to Article 26..., Parágrafo 19.5.

⁴⁴ Cfr. OECD, Manual on the Implementation of Assistance ...p. 6.

contratantes no que respeita à recuperação de receitas fiscais. O texto deste artigo é recente (apenas inserido em 2003), extenso, detalhado e requer um elevado nível de cooperação entre as autoridades tributárias dos Estados, causando alguns problemas na sua implementação. De facto, é uma disposição que pela sua novidade não se encontra incluída na maioria das CDT celebradas antes de 2003 e que ainda não tenham sido entretanto actualizadas, mas também raramente incluída nas CDT celebradas em data posterior. A maioria dos Estados prefere que a assistência na cobrança de impostos se verifique através de uma cooperação multilateral, pelo que raramente incluem este art. nas CDT. De facto, e vendo o exemplo de Portugal, das CDT concluídas após a introdução do art. 27º, apenas a celebrada com a Noruega é que contém uma disposição idêntica à daquele. No entanto, já em CDT celebradas antes de 2003, mais precisamente, com a Holanda, Suécia e Índia, constava uma disposição semelhante, o que revela alguma curiosidade mas também a importância já dada a este mecanismo de assistência na cobrança de impostos⁴⁵.

4.1. Regime

O dito artigo 27º determina no seu nº 1, no que se refere a cobrança de impostos, que a respetiva assistência não deve ser restringida pelos nºs 1 e 2 da Convenção modelo, o que conduz, tal como vimos no art. 26º, a um alargamento do âmbito da assistência mútua. Nesse sentido, a assistência pode ser ampla e abarcar quer residentes ou não residentes e impostos de toda a natureza. O art. 27º não prevê de que forma os Estados o devem implementar nos seus acordos, sendo-lhes concedida alguma margem para acordarem o modo de aplicação.

No nº 2 é contida a definição de “crédito fiscal”. Este número vai mais longe que o estabelecido no nº 1, ao prever que a assistência não se limita aos impostos propriamente ditos, mas também no que se refere a juros, sanções administrativas e despesas de cobrança e conservação. Mas, tendo em conta o teor da definição de “crédito fiscal”, pode dar-se o caso de o Estado requerente solicitar assistência em relação a um imposto que não exista no Estado requerido. Para poder atender ao pedido de assistência o Estado requerido deverá seguir os mesmos procedimentos que aplicaria

⁴⁵ Cfr. João Sérgio Ribeiro, *Cooperação e troca...* p. 235 e Cfr. Xavier Oberson, *Exchange...* p. 25.

a um imposto similar, ou na falta deste, seguir um outro procedimento adequado à situação, desde que não contrário à CMOCDE ou outro instrumento de que os Estados contratantes sejam partes⁴⁶.

Tendo presente o texto do nº 3, a assistência rege-se de acordo com legislação interna e procedimentos do Estado requerido. Mas antes que tal aconteça, o Estado requerido deverá ter em conta, por um lado, que o crédito tributário é exigível à luz da sua legislação interna e, por outro, que a pessoa a quem a cobrança de crédito diz respeito não esteja em condições de impedir essa cobrança por meios judiciais. O número 3 estabelece as condições que o Estado requerente deve observar antes de solicitar assistência em matéria de cobrança de impostos. Tais condições estão estritamente ligadas à proteção dos direitos dos contribuintes, pelo que o seu cumprimento é fundamental⁴⁷.

Seguindo o mesmo regime estabelecido pelo nº 3, o nº 4 prevê que o Estado requerente poderá solicitar ao Estado requerido a aplicação de medidas cautelares orientadas para assegurar a cobrança do crédito. Todavia, as medidas apenas poderão ser acionadas se o crédito ainda não for executável ou no caso de a pessoa a quem a cobrança do crédito diz respeito tiver o direito de a impedir através de meios legais. Enquanto medidas cautelares é fulcral serem temporárias. Esta disposição cinge-se à utilização de medidas cautelares.

Mas uma vez que delas não é dada qualquer definição, depreende-se que o Estado requerido deva aplicar as medidas previstas na sua legislação interna como se o crédito em questão fosse susceptível de cobrança de acordo com as suas leis.

Conforme mencionado, o nº 3 prevê que a cooperação entre os Estados materializada na cobrança de um crédito fiscal seja efetuada conforme a jurisdição do Estado requerido. No entanto, o nº 5 prevê duas exceções a esta regra, uma referente a prazos de prescrição e outra a regras de prioridade. Nesse sentido, como primeira exceção é estabelecido que o prazo de prescrição para a execução de cobrança de crédito fiscal deve ser regido pelo Estado requerente; como segunda exceção é estabelecido que os créditos aceites pelo Estado requerido para assistência na sua

⁴⁶ Cfr. Klaus Vogel, *ob.cit.*, pp.1959-1960.

⁴⁷ Cfr. OECD, *Manual on the Implementation of Assistance...*, p. 12.

cobrança, não beneficiam da prioridade que este Estado prevê para os seus próprios créditos fiscais.

Perante as possíveis implicações que a assistência na cobrança de créditos terá nos direitos e garantias dos contribuintes, o nº 6 prevê a possibilidade de um contribuinte visado num procedimento de assistência poder opor-se à cobrança de créditos. Caso se pretenda recorrer da existência, validade, e valor do crédito fiscal, os procedimentos que levarão a cabo essa pretensão deverão ser submetidos perante um organismo administrativo ou judicial do Estado requerente. É excluída, assim, a possibilidade de qualquer procedimento para impugnação de crédito fiscal ser interposto nos órgãos do Estado requerido.

A prossecução de assistência na cobrança de créditos fiscais poderá ser suspensa ou extinta. Conforme prevê o nº 7, no caso de as condições que levaram a requerer assistência na cobrança de créditos fiscais deixarem de ser aplicáveis, o Estado requerente poderá comunicar ao Estado requerido a alteração das condições que levaram ao pedido de assistência. Consequentemente, o Estado requerido poderá solicitar ao Estado requerente que suspenda ou retire o pedido de assistência⁴⁸.

4.2. Limites

Por outro lado, a obrigação de prestar assistência na cobrança de créditos fiscais poderá ser limitada face a algumas circunstâncias previstas no nº 8. Estamos perante exceções que permitem ao Estado requerido a liberdade de recusar prestar assistência.

Assim, a alínea a) do nº 8 estabelece que o Estado requerido não está obrigado a adotar nenhum tipo de procedimento para cobrança de crédito fiscal contrário à sua legislação ou à do Estado requerente. Está aqui subjacente a ideia de reciprocidade, ou seja, o Estado requerente não poderá prevalecer-se da legislação e procedimentos administrativos do Estado requerido caso sejam mais abrangentes que os seus. O princípio de reciprocidade constitui, assim, uma salvaguarda dos direitos dos contribuintes⁴⁹.

⁴⁸ OCDE, Commentary on article 27, Concerning the Assistance in the Collection of Taxes,

⁴⁹ Cfr. OECD, Manual on the Implementation of Assistance...p. 16.

Por sua vez a alínea b) do nº 8 determina que não há obrigação por parte do Estado requerido em proceder à assistência na cobrança de créditos fiscais, quando para o efeito tenha de fazer uso de medidas contrárias à ordem pública.

Conforme previsto na alínea c) do nº 8 o Estado requerido pode negar-se a prestar assistência no caso de o Estado requerente não ter aplicado, previamente ao pedido de assistência, todas as medidas razoáveis de cobrança de que dispunha no âmbito da sua própria legislação.

Em conformidade com o definido na alínea d) do nº 8 poderá o Estado requerido recusar-se a prestar assistência quando os custos a suportar, em consequência dessa mesma assistência, se revelam superiores aos benefícios que o Estado requerente poderá obter. Ou seja, quando os encargos a suportar pelo Estado requerido excedem o valor do crédito fiscal que se pretende obter.

5. Outros mecanismos bilaterais: Acordos para troca de Informações em matéria fiscal - (ATI's)⁵⁰

Tendo como compromisso o aumento da transparência dos sistemas fiscais e o combate às práticas de concorrência fiscal prejudicial, foi levado a cabo um ATI.

A troca de informações desenvolvidas pela OCDE está contida, essencialmente, no art. 26º do CMOCDE. Não obstante, ainda há margem ao nível da cooperação económica que permita desenvolver Acordos de cooperação. Estes acordos caracterizam-se por visarem única e exclusivamente a troca de informações em matéria fiscal entre os Estados contratantes, revelando-se um instrumento de apoio vital na promoção da cooperação internacional relativamente a questões fiscais e baseiam-se no Acordo Modelo de 2002 sobre troca de informações da em matéria fiscal⁵¹.

⁵⁰ Na terminologia inglesa TIEAs.

⁵¹ Como refere Sérgio Vasques “ *Ao contrário dos acordos de dupla tributação, que dispõem sobre a competência para tributar dos estados contratantes, os ATI's não visam matéria substantiva, tendo por objecto a troca de informações entre administrações fiscais com vista à garantia da transparência e ao combate à fraude e evasão. Assentes num modelo da OCDE de 2002, estes acordos têm vindo a ser promovidos pelo Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information como instrumento de combate à concorrência fiscal prejudicial e normalização das jurisdições offshore.*” *ob. cit.*, p. 103
O Acordo modelo foi apresentado em 2002 e desenvolvido pelo Grupo de Trabalho do Fórum Global da OCDE sobre troca de informações, integrado pelos representantes dos países membros da OCDE, e por

A sua celebração⁵² habilita as administrações fiscais dos Estados a solicitar às autoridades competentes de outros Estados as informações que considerem absolutamente necessárias para uma adequada análise da situação tributária de um determinado contribuinte. Os acordos para troca de informação visam garantir a transparência e o combate à evasão e fraude fiscais, tendo por base a troca de informações, por excelência, de forma a possibilitar uma concreta fiscalização de certos contribuintes⁵³.

Os Estados consideram que estes acordos se mostram de enorme importância, pois revelam ser muito eficientes na produção de resultados extremamente positivos. Conforme demonstra o incrível incremento na sua celebração.

6. Mecanismos Multilaterais: Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE

Numa era de globalização como a atual, de livre circulação de pessoas e bens, impõe-se uma aplicação ampla, uniforme, nova e eficaz de cooperação administrativa e uma assistência mútua mais abrangente como forma de reforçar a luta contra a fraude e evasões fiscais. Nesse sentido, uma assistência administrativa mútua pode ser levada a cabo através de instrumentos multilaterais. E é neste contexto que se destaca a Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE⁵⁴.

A especial complexidade com que se desenvolvem as operações financeiras apela a uma cooperação eficaz no combate às diferentes e sofisticadas formas que podem revestir as fraude e evasão fiscais. E tal pode ser alcançado por meio de um instrumento multilateral⁵⁵. A Convenção em questão revela-se, assim, no mais abrangente instrumento multilateral de cooperação em matérias fiscais, possibilitando

representantes de Aruba, Bermudas, Bahrein, Ilhas Caimão, Chipre, Ilha de Man, Malta, Ilhas Maurícias, Antilhas Holandesas, Seychelles e San Marino e surge sob duas formas: como modelo de acordo bilateral e como instrumento multilateral.

⁵² Não obstante o Acordo modelo poder apresentar-se como modelo de acordo bilateral e como instrumento multilateral, Portugal tem celebrado diversos acordos bilaterais. In <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>

⁵³ Cfr. Alberto Xavier, *ob. cit.*, p.777.

Cfr. Xavier Oberson, *ob. cit.*, p.22

⁵⁴ Desenvolvida pela OCDE e Conselho da Europa, data de 1988, tendo sido revista pelo Protocolo de Revisão à Convenção relativa à Assistência Mútua em matéria fiscal em 2010.

⁵⁵ Xavier Oberson, *ob. cit.*, p.24.

aos Estados várias formas de cooperação administrativa: troca de informações, assistência à cobrança e notificação de documentos.

Respondendo ao apelo do G20, na sua Cimeira de Londres em 2009, a Convenção foi revista e alterada no sentido de abarcar as diferentes formas de assistência, cobrir um amplo leque de impostos (com exceção dos direitos aduaneiros) e permitir que o maior número de Estados beneficie de uma cooperação mais eficaz, sem descuidar a proteção adequada dos direitos dos contribuintes⁵⁶

Mais recentemente, na sequência do encontro de líderes do G20 em 2013, saiu reforçada a cooperação internacional para um melhor funcionamento das leis fiscais dos Estados, tendo sempre presente os direitos fundamentais dos contribuintes. Nesse sentido, a Convenção ganhou mais importância graças ao apelo do G20 em fixar um novo padrão internacional de intercâmbio de informações, a troca automática de informações, ferramenta poderosa para fortalecer a transparência fiscal. Relativamente a outros instrumentos internacionais, a Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa, oferece grandes vantagens: abrange um vasto número de impostos, adota como prática de referência a troca automática de informações e permite a adesão aos membros da OCDE e Conselho da Europa e a não membros destas instituições. É, assim, inegável, o esforço em tornar a Convenção num instrumento multilateral apreciado, levando a um alargamento do número de Estados com os quais possa existir um incremento no âmbito de assistência mútua em matéria fiscal.

7. A cooperação na União Europeia

Ao considerar a cooperação administrativa, no domínio da fiscalidade, um instrumento de grande utilidade, sobretudo no contexto económico que hoje em dia e, cada vez mais, se vai deparando aos Estados (e não só), reforçou-se a colaboração entre as diferentes administrações fiscais dos Estados e facilitou-se o intercâmbio de informações neste domínio através de Diretivas.

⁵⁶De realçar que, ao contrário da CMOCDE e do Acordo Modelo sobre troca de informações, esta Convenção estabelece uma proteção dos dados pessoais na recolha, utilização e envio das informações e respeito pela sua confidencialidade. Cfr. Helena Ferreira, Revista Ciência e Técnica Fiscal, janeiro/junho 2013, pp.157-158.

O desafio representado pela fraude e evasão fiscais tornou-se num dos principais pontos de preocupação na União e a nível mundial. É urgente reforçar a eficiência da cobrança de impostos e a troca de informações automática constitui uma ferramenta essencial nesse contexto. No mesmo sentido, a UE, ao considerar a cooperação administrativa um instrumento de grande utilidade no contexto económico, reforçou a colaboração entre as administrações fiscais dos Estados através de Diretivas.

A UE tem dedicado uma especial atenção à matéria fiscal, aparecendo como um dos organismos que mais tem reforçado a importância da cooperação internacional entre as administrações fiscais dos Estados na luta pela aplicação da justiça fiscal. Exemplo disso são as Diretivas 2011/16/EU do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e 2010/24/EU do Conselho de 16 de Março de 2010.

7.1. A Diretiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011

Nos anos mais recentes verificaram-se fenómenos e factores novos e suficientemente fortes que demonstraram não ser já a Diretiva 77/799/CE um instrumento jurídico apto a responder, ou se se quiser, a obviar aos efeitos negativos, de uma globalização cada vez maior, e à necessidade de desenvolver uma nova estratégia, visando melhorar a luta contra a fraude e evasão fiscais e conseguir satisfazer os novos requisitos em matéria de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade; daí a elaboração e adopção deste novo instrumento jurídico, a Diretiva 2011/16/EU⁵⁷.

Convém assinalar desde já como novidades nesta Diretiva, além doutras, as seguintes: a extensão do âmbito e modalidades da cooperação administrativa em matéria de impostos; a introdução da troca obrigatória e automática de informações em certos domínios; a fixação de prazos para a transmissão de dados e o retorno da informação. Mas, há uma que sobressai, a denominada cláusula da nação mais favorecida, de acordo com a qual “ sempre que um Estado-membro preste a um país terceiro uma cooperação mais ampla do que a prevista na presente Diretiva, esse Estado-membro não pode recusar a prestação dessa cooperação mais ampla a outro Estado-membro que deseje

⁵⁷ Transposta para a ordem jurídica interna do Estado Português através do Decreto – Lei nº 61/2013, de 10 de Maio de 2013.

participar em tal cooperação mais ampla com o primeiro”⁵⁸. Esta cláusula permite assim, que um Estado-membro garanta a um Estado terceiro uma cooperação mais alargada do que a que normalmente é garantida a outro Estado-membro⁵⁹. Nessa medida, e a título de exemplo, tendo em conta esta cláusula, tratados de carácter multilateral, como a CDT Nórdica, poderão ser aplicados a Estados-membros não signatários destes tratados, caso as disposições neles previstas sejam mais abrangentes⁶⁰.

O objecto da Diretiva é estabelecer regras e procedimentos segundo os quais devem os Estados cooperar entre si, visando troca de informações previsivelmente relevantes para a administração e execução da legislação interna no que toca a todos os tipos de impostos⁶¹ cobrados pelos Estados.

Importa referir que a Diretiva 2014/107/UE, de 9 de dezembro de 2014 altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade. Combater a fraude e evasão fiscais e o planeamento fiscal agressivo tornou-se num desafio transversal a todos os países, pelo que a troca automática de informações constitui uma ferramenta essencial nesta matéria.

7. 2. A Diretiva 2010/24/EU do Conselho de 16 de Março de 2010

Tendo presente que a fraude e evasão fiscais assumem uma dimensão transfronteiras, a cooperação administrativa entre as administrações fiscais dos Estados é um objectivo-chave da estratégia da UE. Com esta Diretiva, procurou-se estabelecer um sistema uniforme de assistência à cobrança de créditos fiscais e assim estimular o recurso a este tipo de assistência.

O âmbito de aplicação deste novo regime de assistência mútua abrange os créditos relativos a todos os impostos, independentemente da sua natureza, tornando

⁵⁸ Cfr. Art. 19º da Diretiva 2011/16.

⁵⁹ Cfr. Maria Odete Oliveira, *ob.cit.*, p. 174.

⁶⁰ Cfr. João Sérgio Ribeiro, *Cooperação e Troca...* p 237.

⁶¹ Mas há exceções em relação a este âmbito: o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), direitos aduaneiros, impostos especiais de consumo, abrangidos por outra legislação da UE e as contribuições obrigatórias para a segurança social; e, ainda, não é aplicável às taxas nem a quaisquer direitos de natureza contratual, incluindo pagamentos de serviços públicos, estando em sintonia com o art. 26º da CMOCDE.

esta Diretiva num instrumento bastante atractivo. Mas também o facto de fomentar uma maior troca de informações, permitindo outras formas de assistência para além das informações fornecidas a pedido, contribui para o seu grande desenvolvimento.

No entanto, o que a torna mais interessante é o facto de esta Diretiva poder ser compatível com outros instrumentos de assistência mútua⁶² e permitir, mediante a autorização dos Estados envolvidos a presença de funcionários nos serviços de um outro Estado em que estejam a decorrer os inquéritos⁶³. Esta Diretiva visa, assim, promover de forma mais eficaz e célere a proteção dos interesses dos Estados através da assistência mútua e, conseqüentemente, combater a fraude e evasão fiscais.

II. A tutela Jurídica dos Contribuintes

1. Enquadramento

As CDT têm como finalidade desenvolver a cooperação internacional entre os Estados contratantes tendo por base as características das leis fiscais nacionais e os direitos fundamentais dos seus contribuintes.

Acontece que no texto da CMOCDE não é feita qualquer referência à posição jurídica dos contribuintes (direitos ou garantias) visados por um determinado procedimento. A assistência administrativa entre os Estados impõe o estabelecimento de princípios, garantias e procedimentos próprios, que permitem aos Estados intervenientes saber que papéis desempenham na tutela jurídica dos contribuintes. Conforme mencionado anteriormente, a CMOCDE determina alguns limites no que respeita à cooperação entre os Estados, nomeadamente, através de troca de informações e assistência na cobrança de impostos. No entanto, a sua determinação não equivale a regular a posição jurídica dos contribuintes. Nesse sentido, na execução das CDT, as autoridades tributárias dos Estados devem agir no âmbito das legislações nacionais,

⁶² Cfr. Art. 24º.

⁶³ Cfr. João Sérgio Ribeiro, *Cooperação e Troca...* p 237.

tendo sempre presente o respeito pelos direitos que assistem aos contribuintes, pese embora a necessidade de não prejudicar o objecto e a finalidade das Convenções.⁶⁴

A necessidade de evitar a dupla tributação e lutar contra a fraude e evasão fiscais são objectivos louváveis, mas como é óbvio não podem obliterar os direitos e as garantias dos contribuintes, sacrificando-os. Há que encontrar, neste domínio, um ponto de equilíbrio entre os interesses dos Estados e os direitos dos contribuintes. Por outro lado, o reconhecimento dos direitos dos contribuintes não pode inviabilizar a cooperação entre os Estados, pois a boa-fé no cumprimento das Convenções assim o determina.

A colaboração entre as administrações fiscais insere-se num contexto de cooperação dos Estados contra a fraude e evasão fiscais, e a troca de informações em matéria fiscal, demonstra ser um instrumento crucial nessa cooperação. Por esse motivo, é o procedimento que mais põe a nu uma preocupação em equilibrar duas realidades distintas mas, ao mesmo tempo, complementares; por um lado a actuação das autoridades tributárias dos Estados e, por outro, as garantias atribuídas aos contribuintes para defesa dos seus direitos em matéria fiscal.

No âmbito da cooperação internacional, além das garantias materializadas na protecção à reserva da vida privada dos contribuintes, nomeadamente a protecção do sigilo bancário, existem outras garantias, processuais e procedimentais. A este nível a protecção legal varia de Estado para Estado. Dada a conjuntura mundial, há uma maior interligação entre legislações. Assim, faremos uma abordagem a estas garantias no âmbito do ordenamento jurídico nacional e no âmbito de outros ordenamentos jurídicos com alguma proximidade com o nosso.

⁶⁴ O texto da CMOCDE é omissivo no que respeita a matérias de natureza procedimental associadas aos direitos dos contribuintes, mas tal ausência não poderá “(...) ser interpretada como atribuindo aos Estados uma prerrogativa de unilateralmente estabelecer procedimentos que prejudiquem na prática, a vigência das CEDT e a realização do seu escopo”, mas tendo sempre presente que “ a liberdade para unilateralmente definir os procedimentos de aplicação das CEDT não pode ser entendida como ilimitada, muito menos como arbitrária(...) devendo antes ser entendida como visando possibilitar a melhor aplicação das normas convencionais”. Diogo Ortigão Ramos e Pedro Vidal Matos, A aplicação em Portugal das Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Almedina, 2013, Vol.I, pp. 392, 393 e 393.

2. Ordenamento jurídico nacional

No caso de Portugal, quando se fala em direito dos contribuintes temos de ter sempre presente a CRP. A defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes vem consagrada na CRP, na qual são consagrados verdadeiros princípios de proteção jurídica dos contribuintes contra a ameaça de violação de direitos, liberdades e garantias pessoais (art. 20º da CRP).

Não há consagração específica quanto aos vários mecanismos de assistência administrativa mútua entre os Estados, nomeadamente, a troca de informações, mas tal não obsta, bem pelo contrário, que possam ser adaptados a este tema os já consagrados e constantes neste importante diploma.

O art. 26º da CRP confere dignidade constitucional a um conjunto de direitos pessoais, como o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar e a questão do sigilo bancário constitui uma dimensão fundamental a este direito, ao proteger protegendo dados relativos à vida pessoal e patrimonial dos contribuintes⁶⁵.

O intercâmbio de informações tendo por base esta matéria é muito relevante para a efetivação dos mecanismos de troca de informações e de cooperação mútua administrativa na cobrança de impostos. Como já referimos, a posição da OCDE face à atual conjuntura internacional tende a ver no sigilo bancário um obstáculo à transparência. Nessa medida, e indo ao encontro das exigências fixadas pelas organizações internacionais, temos vindo a assistir, entre nós, a uma cedência sucessiva à derrogação do sigilo bancário. A partir de 2000 dão-se relevantes alterações no sentido de se permitir um maior acesso por parte da Administração Tributária e outras entidades a informações e documentos bancários dos contribuintes. De uma reserva quanto a eventuais levantamentos de sigilo bancário, fomos assistindo a um longo processo evolutivo rumo a uma gradual derrogação do sigilo bancário. A regra geral é a de que o sigilo bancário só pode ser derogado mediante autorização judicial, conforme determina o n.º 2 do artigo 63.º da LGT⁶⁶. No entanto são admitidos, expressamente,

⁶⁵ Cfr. Mary Elbe Gomes Queiroz, *ob. cit.*, p. 315.

⁶⁶ Cfr. João Sérgio Ribeiro, *Exchange of information...* p.649.

casos em que a AT pode aceder aos documentos cobertos pelo sigilo bancário sem dependência de tal autorização⁶⁷.

Coloca-se, assim, a questão de saber se o modelo atual de derrogação do sigilo bancário, que tem por base o combate à fraude e evasão fiscais, tem em conta a protecção das garantias dos contribuintes. De forma a encontrar um equilíbrio entre estes dois importantes interesses, julgamos ser necessário a autoridade tributária agir de acordo com o princípio da proporcionalidade. A prossecução de um interesse público não poderá justificar o acesso irrestrito às informações e documentos bancários dos contribuintes, importando, assim, verificar quais as informações realmente necessárias aos fins que se pretendem alcançar e a quem fica acessível essa informação.

As garantias dos contribuintes que têm, pois, assento constitucional (art. 268º da CRP), são a consequência necessária de um Estado de Direito, pelo que a Administração Fiscal deve atuar em conformidade com os limites impostos pela Lei na sua prossecução do interesse público, e de acordo com os princípios da legalidade, proporcionalidade, igualdade, justiça, imparcialidade e celeridade no respeito pelas garantias dos contribuintes (art. 55º da LGT), evitando que se torne num ente absoluto, de tal forma poderoso e totalitário na prossecução dos seus objectivos que subverta os princípios bases de um Estado de Direito.

Com efeito, o art. 103º da CRP garante o princípio da legalidade fiscal, “ *que determina que todas as leis que contendam com as garantias dos particulares (como certamente é o caso dos preceitos normativos que preveem a troca de informações) devem ser leis da Assembleia da República...* ”⁶⁸. Este princípio atribui ao Parlamento, enquanto instituição representante dos contribuintes, a competência exclusiva para a aprovação da legislação fiscal⁶⁹, traduzindo-se, assim, numa “ *expressão do princípio da liberdade individual e colectiva e da democracia* ”, pois “ *não é só o princípio da reserva de lei – é a reserva de lei justa, da justiça.* ”⁷⁰

Outro aspecto importante prende-se com o facto de tal reserva se encontrar intimamente relacionada com as ideias de segurança jurídica e protecção da confiança

⁶⁷ Cfr. Art. 63º-B LGT.

⁶⁸ Cfr. João Sérgio Ribeiro, *Cooperação e troca...*, p.241.

⁶⁹ Cfr. Pedro Vital, *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, 2010, pp.31, 35 e Cfr. Patrícia Anjos Azevedo, *ob.cit.*, p.239.

⁷⁰ Cfr. Diogo Leite Campos, *ob.cit.*, p.127.

dos contribuintes⁷¹. A certeza e segurança jurídica constituem direitos de extrema importância para os contribuintes, pois traduzem-se na expectativa legítima quanto à aplicação do direito por parte da Administração fiscal.

A CRP, no seu art. 20º estatui que a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, assim se consagrando o direito à tutela jurisdicional efetiva que sendo um direito fundamental, constitui do mesmo passo uma garantia imprescindível da proteção de direitos fundamentais, inerente à ideia de Estado de direito. Por outro lado, a CRP no nº 4 do art. 268º, preceitua que “ *é garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.*”

Levada a cabo uma troca de informações fiscais, é, assim, expressamente reconhecido aos contribuintes visados por tais procedimentos, o direito de impugnação e o de poderem submeter ao controlo judicial a apreciação da legalidade do intercâmbio de informação, sob pena de se estar a violar os direitos de acesso aos tribunais e de recurso contencioso⁷².

A participação dos contribuintes⁷³ no processo de tomada de decisões consubstancia uma função legitimadora, concorre para um aumento de eficácia no exercício da atividade tributária e materializa-se no exercício do direito de audição, conforme previsto no art. 60º da LGT. Este direito visa dar ao contribuinte sujeito dum procedimento a possibilidade de se pronunciar sobre o enquadramento fático e jurídico

⁷¹ Razão pela qual a administração fiscal deverá “... basear-se em princípios tendentes a dar certeza e segurança à atuação administrativa e à posição jurídica dos contribuintes, bem como o respeito pelas suas legítimas expectativas e garantias, fomentando-se ao mesmo tempo uma participação ativa e uma responsabilização destes.” Patrícia Anjos Azevedo, *ob.cit.*, p.253.

⁷² Como refere Saldanha Sanches “o legislador constitucional veio reforçar ainda mais a competente subjectivista do contencioso administrativo, no sentido de uma concepção de processo fiscal que existe não apenas para garantir o valor objectivo da legalidade, mas sim primordialmente para a tutela de direitos subjectivos e interesses dignos de tutela jurídica dos contribuintes”. In *Processo Fiscal*, Separata do 1º Suplemento do Dicionário Jurídico da Administração Pública, 1998, p. 100.

⁷³ Importa esclarecer que tal princípio configura “um dever de colaboração na instrução do processo, de fornecer à Administração Tributária meios de prova que esta valorará livremente. Não se trata de pois de um dever de prova. Isto significa que o incumprimento do dever de colaboração não implica diretamente uma dispensa da Administração Tributária da adopção das diligências necessárias à descoberta da verdade”. Pedro Vital, *ob. cit.*, p.100 e 101.

do caso concreto – como lógica decorrência do direito de notificação – antes de ser tomada a decisão de levar a efeito a transmissão de quaisquer informações. Mas sem desprezar os argumentos dos contribuintes, é à autoridade tributária competente que cabe tomar a decisão final.

A participação do contribuinte é um elemento de relevo⁷⁴ e a melhor forma de a promover é o direito de audição. O exercício deste direito revela-se num elemento acrescido de proteção de esfera jurídica dos contribuintes visados, pelo que deve ser encarado de forma séria pelas Administrações fiscais. Para os contribuintes trata-se de uma cooperação leal, visando a correta aplicação das leis fiscais ao caso concreto para uma boa prossecução do princípio da justiça fiscal.

Aqui chegados, convém realçar que para a efetivação de todos os direitos garantidos aos contribuintes, assume especial importância o direito de notificação. Este direito é talvez o mais relevante para os contribuintes visados por um procedimento de troca de informações fiscais. Ele é, digamos, uma garantia do exercício e eficácia de outros direitos. É um indubitável elemento de proteção jurídica dos contribuintes visados por tais procedimentos e, na medida em que, por princípio, deve ser exercido “a priori”, permite evitar a ocorrência de danos irreparáveis para a esfera jurídica dos contribuintes. Um outro direito, corolário lógico do catálogo dos direitos de participação dos contribuintes visados nos procedimentos de troca de informação, permite aos contribuintes visados conhecer todos os elementos do procedimento e submeter a controlo administrativo e/ou judicial a apreciação da respectiva legalidade⁷⁵. Nesse sentido poderá, assim, ser impugnada quer a obtenção das informações fiscais a transmitir, quer a decisão de as comunicar, questões essas que devem passar, necessariamente, por uma apreciação jurídica da situação concreta. Trata-se de um direito vital na proteção jurídica dos contribuintes e cuja delimitação legal é efectuada no âmbito dos ordenamentos jurídicos internos dos Estados.

⁷⁴ Cfr. Rui Duarte Morais, Manual de Processo e Procedimento Tributário, Almedina, 2012, p.14.

⁷⁵ Como bem salienta Saldanha Sanches, “o contribuinte, como cidadão, não pode deixar de ter no contencioso fiscal os mesmos direitos e deveres de cooperação que lhe foram sendo atribuídos pela lei para a exacta e pontual determinação das suas obrigações tributárias (...) A tutela judicial efectiva elevada pela Constituição a um direito dos contribuintes vai assim traduzir-se num direito a acção judicial que no contencioso tributário tradicionalmente se designa como processo de impugnação. Impugnação contra um acto tributário contra qualquer outro comportamento da Administração fiscal que crie ao contribuinte um interesse em agir.”, *ob. cit.*, pp. 102-103.

3. Outros ordenamentos jurídicos

A cooperação administrativa fiscal entre os Estados revela a necessidade de existirem instrumentos capazes de criar confiança entre os Estados com regras, obrigações e direitos idênticos para todos eles. Sem isso seria difícil estabelecer o mais corretamente possível os impostos devidos o que poderia originar fenómenos de dupla tributação, incentivadores de fraude e evasões fiscais. Assumindo, por isso, cada vez mais importância para o funcionamento dos sistemas fiscais, a troca de informações pode ser vista como a mais importante *arma* no combate àquelas ocorrências.

Num mundo cada vez mais globalizado a troca de informações é, sem dúvida, um procedimento de extrema relevância, encontrando-se, na sua execução, subjacente a ideia de transparência fiscal. Mas não nos poderemos esquecer que a sua prossecução terá grande impacto nos contribuintes visados por este mecanismo. Existem, de facto, riscos a ter em conta, como os da intrusão na intimidade da vida privada dos contribuintes, a falta de protecção dos seus dados pessoais ou mesmo a possibilidade de uso das informações para fins distintos daqueles para que a informação foi trocada. A protecção da reserva da vida privada dos contribuintes, nomeadamente a protecção do sigilo bancário, surge como uma das mais importantes garantias previstas nos vários ordenamentos jurídicos internacionais, mas existem outras, garantias processuais e procedimentais. No entanto, o nível de protecção varia consoante o Estado. Assim, faremos uma incursão a alguns ordenamentos jurídicos com proximidade ao do português. Não será uma análise individualizada, mas uma comparação mais geral, focando os aspectos que consideramos mais relevantes.

Um dos grandes instrumentos de protecção à reserva da vida privada e económica dos contribuintes é o sigilo bancário. Todavia, o combate à fraude e evasão fiscal conduziu a que o sigilo bancário fosse visto como um obstáculo à transparência. Nesse sentido, foi introduzido no artigo 26º da CMOCDE o nº 5, através do qual se pretende ampliar e assegurar a eficiência das medidas no combate à fraude e evasão fiscais.

Inicialmente, Estados como a Áustria, Bélgica e Suíça, estabeleceram reservas a esta regra. Outros, sem estabelecer reservas mostravam algum cepticismo na sua introdução. Todavia, graças ao esforço da OCDE em harmonizar as políticas fiscais dos

vários Estados, a sua maioria está a actualizar e a renegociar as suas CDT de forma a incluir o nº5⁷⁶.

De facto, presentemente, o sigilo não constitui qualquer obstáculo na troca de informações entre os Estados, apesar da diversidade dos seus diversos ordenamentos jurídicos internos. Mas se, por um lado, temos Estados cujos ordenamentos não contemplam nenhum sigilo bancário, como é o caso da Holanda e Alemanha, temos por outro casos em que sempre foi dada uma importância extrema ao sigilo bancário. Falamos de Estados como Áustria, Bélgica, Suíça e Luxemburgo que, não obstante, tiveram de se adaptar à nova realidade e acompanhando os padrões de exigência da OCDE alteraram a sua legislação para que o sigilo bancário não se tornasse num obstáculo no intercâmbio de informação internacional. De todo o modo, o sigilo mantém-se sob as suas leis internas no que respeita aos seus residentes⁷⁷.

Ora, tendo em conta o princípio da reciprocidade, contemplado no nº3 do art. 26º da CMOCDE, tal significa que as autoridades tributárias da Áustria e Suíça devem fornecer todas as informações bancárias relevantes às autoridades tributárias do Estado requerente, mas, no entanto já não poderão obter a mesma informação a partir destas autoridades pois iria exceder os limites do seu direito interno. De salientar que ao prever esta situação a Bélgica alterou a sua legislação, levantando o sigilo bancário quer para efeitos de intercâmbio de informação internacional, quer para efeitos internos.

É hoje, unânime, que o sigilo bancário não poderá ser interpretado no sentido de permitir que um Estado se recuse a prestar informações e assim limitar este importante mecanismo de troca de informações entre os Estados. Tem, assim, vindo a ser concedida prioridade à transparência e a um fortalecimento contra práticas abusivas. O que nos leva a questionar se perante dois princípios como o da transparência e o do sigilo, nem sempre conciliáveis, os contribuintes conseguem ver salvaguardado o direito à reserva privada sem que tal signifique a protecção à evasão fiscal.

De facto, a CMOCDE prevê limitações no uso do mecanismo de troca de informações, mas não faz qualquer referência a métodos que garantam a protecção dos direitos fundamentais dos contribuintes. Tal garantia fica à mercê dos ordenamentos jurídicos dos diferentes Estados.

⁷⁶ Cfr. Xavier Oberson, *ob.cit.*, p. 34.

⁷⁷ Cfr. *idem, ibidem*, p. 49.

Na busca de uma solução equitativa entre a defesa do interesse público e os direitos fundamentais dos contribuintes, cabe aos ordenamentos jurídicos internos dos Estados garantir a proteção daqueles direitos. Nesse sentido, deverão ser assegurados aos contribuintes, no âmbito das garantias processuais e procedimentais, direitos de participação: notificação, audição e impugnação. Acontece que a proteção assegurada pelos Estados é a que cada um queira reconhecer através do seu ordenamento jurídico. E esta disparidade de direitos consagrados reveste-se de enorme relevância, pois tal conduz a que perante uma troca de informações de conteúdo similar, diferentes contribuintes poderão ter níveis de proteção distintos.

A Suíça é dos Estados que mais importância confere aos direitos e garantias dos contribuintes. E indo ao encontro deste entendimento estabelece no seu ordenamento jurídico que os contribuintes têm o direito de audição e de impugnação da decisão final de intercâmbio de informação e que esta reveste carácter suspensivo. Por sua vez, em contraponto ao que prevê a Suíça, Estados como a França e a Holanda estabelecem que o contribuinte não tem qualquer permissão para participar no procedimento de intercâmbio de informação. Mas outros Estados, como o Luxemburgo, permitem que o contribuinte visado no procedimento de troca de informações apenas possa impugnar a informação intercambiada após esta ter sido enviada. Por outro lado, Estados como o Reino Unido conferem o direito de notificação, mas já não o da impugnação⁷⁸.

Face à notória diferença de direitos consagrados nos ordenamentos jurídicos internos, dá-se, assim, conta que a tutela jurídica dos contribuintes é preterida face ao interesse público.

Veja-se o caso de Itália.

O ordenamento jurídico interno de Itália não contém uma consagração específica quanto aos procedimentos a ter no caso de troca de informações, todavia nestes casos serão adaptadas e aplicadas as mesmas garantias previstas nas suas leis para matérias fiscais. A Constituição italiana estabelece garantias e direitos fundamentais aos contribuintes e esses é que deverão ser tidos em conta no processo de troca de informações.

⁷⁸ Cfr. Xavier Oberson, *ob.cit.*, p. 53.

Assim, tendo por base o constante na Constituição italiana, caso esteja em causa o intercâmbio de informação, o contribuinte não terá direito a ser notificado do procedimento que o envolve. A informação será fornecida a outro Estado sem qualquer interferência por parte do contribuinte⁷⁹.

Da mesma forma, o Estado francês vê estabelecido no seu ordenamento jurídico que em caso de ser solicitada informação a um outro Estado, o contribuinte visado nesse procedimento não terá direito a interferir no mesmo. No entanto, são consagradas certas exceções. Ao ser solicitada, a pedido, uma informação será obtida uma resposta. Caso as autoridades competentes não façam uso da informação recebida, o contribuinte visado não será notificado. Mas se pelo contrário as autoridades usarem, para os fins previstos, as informações recebidas, terão de ter em conta dois requisitos: o da informação e o da divulgação. Tendo por base a lei de procedimento fiscal francesa, o contribuinte terá o direito de ser notificado do teor e fonte da informação, bem como os documentos obtidos através do Estado requerido; o contribuinte terá também direito à divulgação dos documentos que serviram de base à informação enviada caso os requeira e sempre antes de qualquer cobrança de impostos⁸⁰.

Por sua vez, a lei fiscal alemã prevê uma base legal a considerar por parte das autoridades competentes do Estado no que respeita a assistência administrativa em matéria fiscal. No tocante à troca de informações as autoridades devem respeitar o princípio da reciprocidade, da proporcionalidade e o equilíbrio no que respeita ao intercâmbio de informação. De facto, a assistência administrativa mútua por meio de troca de informações pode interferir com direitos e garantias fundamentais dos contribuintes visados no procedimento. Ora, para que tais direitos sejam salvaguardados, os contribuintes visados deverão ser mantidos informados acerca do procedimento em questão. E a melhor forma de os garantir passa pelo direito de audição (que só não será concedido em casos excepcionais previstos na lei fiscal alemã). Mesmo assim, nada é estabelecido relativamente ao facto de as autoridades competentes deverem informar antecipadamente os contribuintes das investigações que levarão a cabo. E só assim não será no caso de existir a possibilidade de os contribuintes serem

⁷⁹ Cfr. Stefano Dorigo, Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA Branch Report Italy, Volume 98b, 2013, p. 377.

⁸⁰ Cfr. Maite Gabet, Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA Branch Report Germany, Volume 98b, 2013, p. 311.

prejudicados de forma não conciliável com a finalidade da assistência administrativa, pois aí o contribuinte deverá ser advertido desse facto⁸¹.

Ciente de todas estas questões e divergências a Comissão Europeia (que em estreita cooperação com a OCDE tem desenvolvido mecanismos de assistência mútua entre os Estados, visando facilitar a troca de informações e a cobrança de impostos) organizou uma consulta pública para recolher dos Estados informações acerca de um possível desenvolvimento de um Código Europeu do Contribuinte e de um plano de criação de NIF europeu.

Tendo por base uma garantia de igualdade de tratamento dos contribuintes e um maior nível de segurança jurídica, só possíveis de alcançar através do reforço da transparência e harmonização dos diferentes sistemas legais, larga maioria dos Estados inquiridos manifestou-se a favor da criação de um código de contribuinte europeu⁸². Salientando a esse propósito vários benefícios, como a aproximação dos ordenamentos jurídicos, a uniformização dos direitos e deveres dos contribuintes e consequente segurança jurídica e reforço de transparência. Mas, uma das principais razões que levou os Estados a anuir à proposta é a convicção de que a criação de um código do contribuinte europeu contribuirá para a igualdade de tratamento dos contribuintes face à aplicação de princípios uniformes. E a encabeçar a lista de princípios encontra-se o da participação do contribuinte, por via de audição e consulta do processo.

Partindo dos resultados obtidos, foi criado um grupo de trabalho com vista a estudar a questão; mas para além dos benefícios referidos, foram levantadas algumas vozes renitentes à criação de um código do contribuinte europeu, justificadas com o receio de comprometer a certeza jurídica ao reunir vários princípios de diferentes jurisdições, pondo em causa a soberania dos órgãos jurisdicionais nacionais.

Seja como for, com código do contribuinte europeu ou não, afigura-se-nos que o reforço da transparência e da cooperação é vital na luta contra o planeamento fiscal agressivo e contra as práticas fiscais abusivas, passando sobretudo pelo reconhecimento de uma posição jurídica aos contribuintes, facultando-lhes os meios capazes de lhes conceder a proteção necessária.

⁸¹ Cfr. Ernst Czakert, Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA Branch Report Germany, Volume 98b, 2013, p. 326.

⁸² 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.

Face à ausência, na CMOCDE, de regulamentação que garanta a proteção dos direitos dos contribuintes, a criação de um código poderá conduzir a uma maior harmonização das garantias daqueles. A UE, com esta iniciativa, poderá, assim, ajudar a OCDE a colmatar algumas lacunas nesta matéria, de molde a que através de uma reforçada cooperação entre ambas as Instituições possamos assistir a grandes avanços no objectivo de assegurar uma melhor protecção dos direitos e garantias dos contribuintes afectados pelos procedimentos de cooperação e assistência mútua.

Conclusões

No contexto atual, assiste-se a uma crescente necessidade em travar a fraude e planeamento fiscal abusivo e as CDT tornaram-se no expoente máximo nessa luta. A Convenção modelo que lhes serve de base veio incrementar a troca de informações e a assistência em matéria de cobrança de impostos como forma de dar cumprimento aos fins que visa alcançar.

A OCDE tem tido um papel de grande destaque ao impulsionar a celebração de CDT e os Estados ao fazê-lo assumem uma obrigação de auxílio recíproco em fornecer informações fiscais de determinado contribuinte e reforçar a eficiência fiscal na cobrança de impostos. Tendo sempre presente a soberania dos Estados e os direitos fundamentais dos contribuintes, o fundamento da troca de informações reside nas condições e nos termos dispostos nos acordos e convenções que os regulamentam e na observância do direito interno dos Estados contratantes, pois apesar de a troca de informações estar regulada em diversos instrumentos bilaterais e multilaterais, quase nada ainda se encontra previsto em matéria de proteção jurídica dos contribuintes.

Assim, é ao nível dos ordenamentos jurídicos internos dos diferentes Estados que se encontram os princípios e direitos fundamentais aplicáveis as questões fiscais e, em especial, os direitos e obrigações impostos aos contribuintes e às administrações tributárias. Todavia, ainda que se constate que nos ordenamentos jurídicos internos dos Estados a proteção conferida aos contribuintes é satisfatória e excede aquela que resulta de instrumentos internacionais, não deixa de ser necessário que essa proteção seja sustentada por normas claras e uniformes, de forma a que haja o mínimo de interpretações díspares.

Numa perfeita cooperação em matéria fiscal entre os Estados, há que reconhecer aos contribuintes visados uma posição jurídica, englobando direitos e deveres e mecanismos habilitados em proteger os seus legítimos interesses. A determinação de limites, conforme prevista na CMOCDE, não equivale a promover uma proteção dos direitos e garantias dos contribuintes, tornando-se, assim, indispensável contemplar expressamente garantias processuais comuns a todos eles. E isso passará por uma harmonização normativa, no sentido de atribuir a todos os sujeitos visados num processo de cooperação administrativa o mesmo grau de proteção.

Ao ser ponderada a hipótese de se criar um código do contribuinte europeu, poderá ter sido dado mais um importante passo na já estreita relação entre a OCDE e a UE em harmonizar os diferentes sistemas legais e alcançar uma maior segurança jurídica e garantir uma igualdade de tratamento de todos os contribuintes. E se é verdade que a criação de um código do contribuinte europeu poderá gerar alguma relutância entre os Estados perante a possibilidade de poder motivar conflitos de soberania dos seus órgãos jurisdicionais, não menos certo é que irá reforçar a cooperação dos Estados e a confiança entre as administrações fiscais e os contribuintes e assegurar uma maior transparência e proteção sobre os direitos e as obrigações dos contribuintes.

A cooperação administrativa mútua entre os Estados, através de troca de informações e da recolha de impostos, terá sempre de acompanhar a constante mudança a que se vem assistindo provocada pela cada vez mais acentuada globalização da economia. E, com o intuito de assegurar a cooperação entre os Estados e reforçar uma maior transparência fiscal, foram promovidas várias medidas como a abolição do sigilo bancário dentro do espaço UE e a implementação da troca automática de informações entre as autoridades tributárias. Assim, tendo presente a mais recente promoção de medidas contra a fraude e evasão fiscais, é cada vez mais urgente promover de igual forma a necessária proteção aos contribuintes assegurando-lhes uma justa proteção, baseada numa igualdade de tratamento.

Bibliografia

Azevedo, Patrícia Anjos - Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, nº24, 2014;

Câmara, Francisco de Sousa/Fernandes, José Almeida – Do Double Tax Treaties Prevent the Application of Domestic Anti – Avoidance Rules? The Portuguese case in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Almedina, 2013, Vol.I;

Campos, Diogo Leite - Lições de Fiscalidade, Almedina, 2014;

Courinha, Gustavo Lopes - Interpretação e Aplicação das Convenções de Dupla Tributação - evoluções recentes in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Almedina, 2013, Vol. I;

Czakert, Ernst - Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA Branch Report Germany, Volume 98b, 2013;

Dorigo, Stefano - Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA Branch Report Italy, Volume 98b, 2013;

Dourado, Ana Paula - Lições de Direito Fiscal Europeu - Tributação Directa, Coimbra Editora, 2010;

Dourado, Ana Paula - O Princípio da Legalidade Fiscal, Almedina, 2014;

Ferreira, Helena - Revista Ciência e Técnica Fiscal, janeiro/junho 2013;

Gabet, Maite – Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA Branch Report France, Volume 98b, 2013;

Morais, Rui Duarte - Manual de Processo e Procedimento Tributário, Almedina, 2012;

Morais, Rui Duarte – Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado, Publicações Universidade Católica, 2005;

Nabais, José Casalta – Direito Fiscal, Almedina, 2014;

Neves, Tiago Cassiano - Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano III, Nº 2;

Oberson, Xavier - Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA General Report, Volume 98b, 2013;

OECD - Automatic Exchange of Financial Account Information.

In <http://www.oecd.org>;

OECD - Commentary on article 27 Concerning the Assistance in the Collection of Taxes. In <http://www.oecd.org>;

OECD - Major new steps to boost international cooperation against tax evasion: Governments commit to implement automatic exchange of information beginning 2017.

In <http://www.oecd.org>;

OECD - Manual on the Implementation of Assistance In Tax Collection.

In <http://www.oecd.org>;

OECD - Model Tax Convention on Income and on Capital: An overview of available products. In <http://www.oecd.org>;

OECD - Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes. In <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>;

OECD – Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary. In <http://www.oecd.org>;

Oliveira, Maria Odete Batista - O Intercâmbio de informação tributária: Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento, Almedina, 2012;

Pereira, Paula Dourado - Princípios do Direito Fiscal Internacional. Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu, Almedina, 2010;

Pires, Rita Calçada - Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio Electrónico, Desvendar Mitos e Construir Realidades, Almedina, 2011;

Prokish, Rainer - Fisco nº 68, Novembro 1994, Ano VI;

Queiroz, Mary Elbe Gomes - A transparência fiscal e a inexistência de sigilo bancário para o fisco in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Almedina, 2014, Vol. II;

Ramos, Diogo Ortigão/ Matos, Pedro Vidal - A aplicação em Portugal das Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional. Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Almedina, 2013, Vol. I;

Ribeiro, João Sérgio – Cooperação e troca de Informações entre Administrações Fiscais: O caso português. In III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, 2013;

Ribeiro, João Sérgio - Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA Branch Report Portugal, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 98b (2013);

Sanches, Saldanha - Processo Fiscal, Separata do 1º Suplemento do Dicionário Jurídico da Administração Pública, 1998;

Teixeira, Glória - Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2015;

Terra, Ben.J.M./ Wattel, Peter J.- European Tax Law, Sixth Edition, Wolters Kluwer, 2012;

Vasques, Sérgio - Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011;

Vital, Pedro - O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, 2010;

Vogel, Klaus - On Double Taxation Conventions, Fourth Edition, Wolters Kluwer, 2015, Volume 2;

Xavier, Alberto - Direito Tributário Internacional, Almedina, 2011