



**FACULDADE DE DIREITO**  
Universidade de Lisboa

MESTRADO CIENTÍFICO EM DIREITO FISCAL

# **A Troca de Informações e as Garantias dos Contribuintes**

---

**Orientação de: Professora Doutora Ana Paula Dourado**

**Dissertação de: Guilherme Manuel Miranda Correia Gonçalves aluno n.º 65694**

**Lisboa, março de 2024**



*“Podemos facilmente perdoar uma criança que tem medo do escuro; a real tragédia da vida é quando os homens têm medo da luz.” (Platão)*

*“Parece-me, senhor, que a justiça tem duas partes. Uma é dar a cada um o que é seu. A outra é dar-lho sem delonga. E ainda que eu cuida que ambas em vossa terra igualmente falecem, da derradeira sou bem certo e esta faz tão grande dano em vossa terra que, em muitos feitos, **aqueles que tarde vencem ficam vencidos**” (negrito nosso).*

(Carta enviada de Bruges, em 1426, pelo Infante D. Pedro ao seu irmão D. Duarte, sete anos antes de este ocupar o trono de Portugal, tratando da governança do Reino)



## SIGLAS E ABREVIATURAS

AC (s) – Autoridade Competente (s)

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

AT – Autoridade Tributária

ATs. – Autoridades Tributárias

BIT(s) – Bilateral investment treaty(ies)

CAA(s) – Competent Authority Agreement(s)

Cap. – Capítulo

CDFUE – Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

CE – Comissão Europeia

CEE– Comunidade Económica Europeia

CEDH – Convenção Europeia dos Direitos Humanos

CDT(s) – Convenção(ões) para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

Cf. – Conferira, confronte

CIDC – Carta Internacional dos Direitos dos Contribuintes

Cit. – citado, citada

CRA – *Canada Revenue Agency*

CRP – Constituição da República Portuguesa

CRS – Common Reporting Standard

CVDT– Convenção de Viena sobre os Direitos dos Tratados

DAC – Diretiva da UE relativa à Cooperação Administrativa

DAC6 – Diretiva 2011/16/UE, de 15.02/2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade

DAC7 – Diretiva n.º 2021/514, de 22.03.2021, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade

DEDECON – Defensoría del Contribuyente

DFI – Direito Fiscal Internacional

DGF – Direitos e Garantias Fundamentais

EC (s). – Estado (s) Contratante (s)

ED – Estado de Direito

EM – Estado Membro

EMs – Estados Membros

EUA – Estados Unidos da América  
ex. – Por exemplo  
FATCA – Foreign account tax compliance act  
FCA – *Federal Court of Australia*  
FDUL – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa  
FOIA – Freedom of Information Act  
GAFI – Grupo de Ação Financeira Internacional  
GFC – Garantias Fundamentais dos Contribuintes  
G20 – Forum for international economic cooperation  
IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation  
IFA – International Fiscal Association  
ILA – International Law Association  
InRS – International Revenue Service  
ISDS – Investement – state dispute settlement  
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado  
MAP – Mutual Agreement Procedure  
MCAA – Model Competent Authority Agreement  
MCIDC – Modelo da Carta Internacional dos Direitos dos Contribuintes  
MCOCDE – Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE  
MCONU – Modelo de Convenção da Organização das Nações Unidas  
MTI – Manual modelo sobre troca de informações para fins fiscais  
MTIEA – Model Tax Information Exchange Agreement  
n.º, n.ºs – número, números  
NTA – *National Taxpayer Advocate*  
Ob. – obra  
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico  
ONU – Organização das Nações Unidas  
OPTR – *Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights*  
PFA – Planeamento Fiscal Agressivo  
PFAs. – Planeamentos Fiscais Agressivos  
Plano BEPS – Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting  
PRODECON – Procuraduría de la Defensa del Contribuyente  
p., pp. – página, páginas  
RGF – Regime das Garantias Fundamentais dos Contribuintes

RGPD – Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados  
RMD – Regulamento de Mestrados e Doutoramento da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa de 01.09.2021 (*Diário da República*, 2.<sup>a</sup> série, Parte E, n.º 170, páginas 179-208)  
RP – relevância previsível  
s.,ss. – seguinte, seguintes  
ST – Supremo Tribunal  
STF – Situações Transfronteiriças  
TAIF – Troca Automática de Informações Fiscais  
TAS – *Taxpayer Advocate Service*  
TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos Humanos  
TIF – Troca de Informações Fiscais  
TIEAs – Tax Information Exchange Agreements  
TF – Transparência Fiscal  
TFI – Tribunal Fiscal Internacional  
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia  
UE – União Europeia  
ULHT – Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias  
Vide – veja  
Vol. – volume  
v.g. – *Verbi gratia*, por exemplo  
ZEE – Zona Económica Exclusiva



## Resumo

O escopo da presente tese consiste em analisar o impacto da Troca de Informações nas garantias dos contribuintes em consonância com os princípios da Boa Governança Tributária e da Transparência no panorama fiscal internacional.

Tal troca constitui uma ferramenta necessária para os Estados Contratantes identificarem e combaterem casos de fraude e de evasão fiscais levadas a cabo pelos contribuintes, sendo esta a sua finalidade essencial.

Impõe-se a criação de mecanismos eficazes para a tutela efetiva dos direitos e garantias dos contribuintes através da instituição de uma Cláusula de Tutela Fiscal Internacional.

Quanto às garantias, as mesmas asseguram-se através dos principais meios: *i*) sistema de *soft law* baseado no *standard* internacional; *ii*) sistema de *hard law* baseado nas Convenções de Dupla Tributação e demais convenções de eficácia vinculativa e *iii*) por intermédio de um *Tax Ombudsman* especializado para o efeito.

A validade de um *standard* fiscal internacional implica que os direitos e as garantias dos contribuintes sejam respeitados nos sistemas e ordenamentos jurídicos internos dos Estados Contratantes.

Para podermos aplicar no caso concreto o procedimento de Troca de Informações devem estar preenchidos os seguintes requisitos: *i*) existência de relevância previsível do pedido com a correspondente proibição de *fishing expeditions*; *ii*) inexistência de limites à Troca de Informações; *iii*) respeito pelas regras de confidencialidade entre Estados Contratantes e contribuintes; *iv*) não uso de informações obtidas de forma ilícita.

A posição do contribuinte também pode ser prejudicada por atividades investigativas invasivas e ilegais ou através do uso de informações confidenciais.

A proteção jurídica dos contribuintes a nível internacional só poderá ser adequadamente garantística e eficaz se a estes for reconhecido o direito de impugnar diretamente o pedido de Troca de Informações perante os tribunais nacionais, de modo a evitar para os contribuintes a eventual ocorrência de danos irreparáveis.

**Palavras-chave:** Troca de Informações, garantias dos contribuintes, Boa Governança Tributária, *Tax Ombudsman*, relevância previsível.



## **Abstract**

The scope of this thesis is to analyze the impact of the Exchange of Information on taxpayers' guarantees in line with the principles of Good Tax Governance and Transparency in the international tax landscape.

This exchange is a necessary tool for the Contracting States to identify and combat cases of fraud and tax evasion carried out by taxpayers, which is its essential purpose.

We need to create effective mechanisms for the effective protection of taxpayers' rights and guarantees through the establishment of an International Tax Protection Clause.

As for guarantees, they are ensured through the following main means: *i)* a soft law system based on international standards; *ii)* a hard law system based on Double Taxation Conventions and other conventions with binding effect; and *iii)* through a specialized Tax Ombudsman.

The validity of an international tax standard implies that the rights and guarantees of taxpayers are respected in the domestic legal systems and systems of the Contracting States.

In order to be able to apply the Exchange of Information procedure in a specific case, the following requirements must be met: *i)* the existence of foreseeable relevance of the request with the corresponding prohibition of fishing expeditions; *ii)* the absence of limits to the Exchange of Information; *iii)* respect for the rules of confidentiality between Contracting States and taxpayers; *iv)* the non-use of information obtained illegally.

The taxpayer's position can also be jeopardized by invasive and illegal investigative activities or through the use of confidential information.

The legal protection of taxpayers at international level can only be adequately guaranteed and effective if they are granted the right to directly challenge the request for exchange of information before national courts, in order to avoid irreparable damage to taxpayers.

**Keywords:** Information Exchange, taxpayer guarantees, Good Tax Governance, Tax Ombudsman, foreseeable relevance.



## **Metodologia de pesquisa**

O objeto da presente tese desdobra-se em 5 capítulos: uma parte introdutória e de enquadramento da temática; de seguida iremos tratar do regime das garantias fundamentais dos contribuintes em sede de TIF, assim como da análise do art. 26.º do MCOCDE; depois analisaremos no capítulo 2 os direitos dos contribuintes no âmbito do MCOCDE e da UE; posteriormente iremos analisar no capítulo 3 a TIF relacionada com as liberdades fundamentais no contexto internacional e europeu, fazendo a respetiva correlação e aclaração do significado da condição da relevância previsível plasmada no art. 5-A da DAC7, esmiuçando acerca do seu efeito para os Estados Terceiros. Em seguida trataremos da problemática da partilha de informações fiscais, ligando-a à higidez das informações fiscais domésticas e fazendo a ponte para os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes; Por fim, trataremos da tutela dos direitos e garantias dos contribuintes e da sua eficácia no procedimento de TIF, propondo algumas soluções para o problema e enumerando várias formas de reação dos contribuintes perante a troca ilegal de informações no mesmo procedimento. No final do nosso estudo apresentaremos as respetivas conclusões.

Na presente tese iremos procurar responder aos seguintes problemas: Pode a troca de informações ser utilizada de forma plena e total pelos Estados Contratantes sem pôr em causa as Garantias dos Contribuintes? Quais os limites à troca de informações do ponto de vista das garantias dos contribuintes? Trará a relevância previsível com a sua definição plasmada na DAC7 uma maior certeza jurídica na sua interpretação e aplicação? Surtirão as garantias dos contribuintes que se encontram vertidas em *participation*, *consultation* e *intervention rights* algum grau de eficácia a nível internacional?

Paralelamente faremos menção à jurisprudência relevante do TEDH, TJUE e demais tribunais domésticos relevantes nesta matéria. No que tange às questões de pesquisa acima indicadas procuraremos dar resposta a todas elas lançando mão do método crítico problemático<sup>1</sup>, ancorando-nos na melhor Doutrina e Jurisprudência.

---

<sup>1</sup>Seguimos de perto a lição de Fernando José Pinto Bronze, ao dizer que a interpretação jurídica não consiste na *norma texto*, mas na *norma-problema*, *Lições de Introdução ao Direito*, Coimbra, Gestlegal, 3.ª ed., 08.2019, p. 892.



## INTRODUÇÃO

Numa era fortemente marcada pela globalização no plano internacional temos vindo a assistir a uma incansável luta pelos DGF dos contribuintes, cujos esforços ficaram a dever-se principalmente à IFA, à OCDE e à ILA, através da criação de alguns diplomas relevantes como, por ex., o *International Taxpayers Charter* que procurou consagrar num só documento a nível internacional os direitos e obrigações dos contribuintes. Neste contexto, pretendeu-se defendê-los a nível global com a criação de *standards* mínimos de proteção necessários para a concretização e efetivação de tais direitos em sede de TIF.

Na verdade, à medida que os países de todo o mundo têm vindo a intensificar os esforços para combater a fraude e a evasão fiscais, fazendo assim observar as regras de *compliance* tributário, a TIF tornou-se num elemento essencial de cooperação internacional, funcionando também, em certa medida, como uma forma de combate aos paraísos fiscais através da criação de listas negras elencadas nos diversos países. De facto, tendo em conta a relação de tensão existente entre as ATs domésticas, os contribuintes e os diversos atores internacionais, (*maxime* OCDE e ONU) estes últimos, têm vindo a garantir a efetivação de regras de TF, através da realização da TIF entre os ECs, ATs e os contribuintes respetivamente.

No domínio do DFI existem algumas normas fiscais referentes a *participation, consultation e intervention rights*, destinadas a assegurar a higidez das relações jurídicas plurilocalizadas, perante ilegalidades praticadas quer por parte das ATs, quer por parte dos ECs. De facto, um comportamento de uma AT que se traduza numa negação do acesso ao MTI gera desconfiança e prejudica a relação entre o Fisco e os contribuintes. Neste sentido, ao respeitarem-se os DGF dos contribuintes, não se está a assumir uma posição unilateral nem a desconsiderar-se o interesse público na arrecadação de receitas, mas a conceder aos contribuintes os respetivos meios de defesa para que estes possam ver assegurados os seus direitos constitucionalmente garantidos. A discussão sobre a temática da TIF requer assim uma nova atitude por parte das ATs domésticas, direcionando-se no sentido de estabelecer uma “revolução copernicana” neste campo traduzida numa modificação cultural ancorada numa maior TF internacional sobre as relações existentes entre os ECs, as ATs e os contribuintes.

Neste contexto, os contribuintes, têm ao seu dispor os principais instrumentos internacionais para a proteção dos seus DGF a saber: MCIDC, a CDFUE e a CEDH. Desta forma, o crescente poder da informação assim como o aumento da cooperação internacional na procura por uma maior transparência governamental e o combate à evasão fiscal e ao PFA fizeram com que a TIF entrasse na agenda da comunidade internacional. Neste particular, sobre a orientação da OCDE através do Fórum Global da TF, têm sido feitas várias iniciativas por parte de vários países que

têm vindo a contribuir para nortear, desenvolver e adequar a rede de TF internacional a uma política fiscal internacional, visando os ECs aumentar a *compliance* tributária dos países que resistirem à adoção de uma maior transparência na TIF (*maxime* paraísos fiscais não cooperantes constantes das listas negras dos Estados) ficando por sua vez sujeitos a medidas de retaliação pela comunidade internacional. Pese embora a problemática dos paraísos fiscais extravase o âmbito do nosso estudo, o certo é que com ela tem alguma ligação, por isso, afigura-se-nos relevante tecer algumas breves considerações acerca dos mesmos bem como das principais correntes doutrinárias a seu respeito. Assim, quanto a esta temática, parece-nos que, no que aqui releva (em matéria de TIF), cumpre, de acordo com as possibilidades, combatê-los de forma adequada, efetiva, real e eficaz, criando para tal em obediência ao princípio da legalidade, medidas de controlo e de coesão, quer por parte de organismos internacionais como a OCDE e o GAFI, quer também por se estabelecerem normas na legislação interna dos Estados que visem impedir a proliferação da fraude e da evasão fiscais. Segundo Ana Paula Dourado, os paraísos fiscais são totalmente prejudiciais à democracia e à distribuição de riqueza, uma vez que ocultam fortuna que não é tributada, e que para além de não a ser escapa ao resto da legislação fiscal interna dos Estados <sup>2</sup>. Nesta linha de pensamento, o argumento científico da necessidade dos paraísos fiscais significa dizer que se houver paraísos fiscais no sentido de não se cobrarem impostos isso evita que as taxas de impostos societários desçam, levando a perdas de receita fiscal que deviam ter sido arrecadadas pelo Estado e não foram (como por ex. a Zona Franca da Madeira em que o IRC desce ao passo que no resto do território português não precisa de descer). Já para Eduardo Fernandes o argumento científico em sede de paraísos fiscais não existe porque ele é essencialmente político e de ordem económica. Nesta linha de raciocínio, a intenção clara é de não pagar no Estado da Fonte gerador de rendimento os impostos devidos e fugir à tributação interna através destas zonas de tributação privilegiada. Para este autor não há necessidade de existirem paraísos fiscais uma vez que se destinam quase exclusivamente a fins de evasão fiscal ilegítima, ao arrepio das normas internacionais no referente à necessidade de evitar a fraude e evasão fiscal, fazendo estes uso para tal efeito da fiscalidade prejudicial internacional <sup>3</sup>. Por outro lado, se eliminarmos todos os paraísos fiscais no sentido de diminuição dos impostos, então aí a lógica advém de uma concorrência fiscal *inter* Estados para descer a taxa através do imposto mínimo. Neste contexto, com a globalização financeira à escala global temos assistido a várias propostas coordenadas pelos diversos

---

<sup>2</sup> Em ensino oral levado a efeito em aula presencial na disciplina de DFI no dia 15.03.2022 dada no âmbito do presente curso de mestrado científico na FDUL, a que o autor deste trabalho esteve presente, ouviu de viva voz, anotou e dele ficou bem ciente.

<sup>3</sup> Em ensino levado a efeito em aula presencial na disciplina de direito fiscal dada no âmbito da licenciatura em Direito na ULHT, no dia 14.03.2019, a que o autor deste trabalho esteve presente, ouviu de viva voz, anotou e dele ficou bem ciente.

países para combaterem os *tax havens*, passando estes a integrar listas negras. Segundo a posição de Ana Paula Dourado podemos entender o conceito de paraísos fiscais *stricto sensu* como os países, territórios ou regiões que não trocam informações com os demais Estados, e que têm um regime de tributação claramente mais favorável. Neste sentido, os mesmos têm por ex. sigilo bancário, mas já não uma licença para as empresas se instalarem lá, inexistindo direitos das sociedades e registo comercial. Neste contexto, para os trazerem para o sistema jurídico fiscal implica que os paraísos fiscais se organizem tendo eles próprios de identificar quem são as empresas em causa ou os beneficiários efetivos. Este é, portanto, o sentido rigoroso de paraíso fiscal <sup>4</sup>. Já o sentido amplo de paraíso fiscal, quer dizer taxa baixa ou taxa 0 de imposto, mas este já é um sentido mais coloquial. Logo, quem pratica branqueamento de capitais ou atos de corrupção não vai declarar os impostos. Neste contexto, a ideia de paraíso fiscal tem subjacente o facto de não se pagarem impostos porque não há TIF com o Estado de Residência e, visto que os Estados hoje aplicam quase todos o princípio da universalidade então estes não conseguem tributar os seus residentes. Em suma, não pagam impostos no Estado da Residência e além disso esses territórios ou países não cooperantes constantes da lista negra da OCDE/UE também têm ou taxa 0 ou uma tributação muito baixa. De facto, alguns países dos quais se destacam, por ex., a Holanda e o Luxemburgo basta terem uma boa rede bancária e seguradora e baixas taxas de juro e sigilo bancário para atraírem investimento estrangeiro. Estes países vivem assim de serviços e nos dias de hoje através das plataformas eletrónicas neles sediadas fazem todo o tipo de operações, manipulando para o efeito as regras dos preços de transferência e contribuindo, por ex., para que tenham uma tributação muito baixa dos seus produtos.

Neste particular, a UE tem tentado ao longo de vários anos controlar a saída de capitais estrangeiros que não foram previamente tributados no país de origem, mas a política de controlo e coesão desta plasmada no Código Europeu de Boa Conduta tem-se revelado pouco eficiente, sobretudo dada a enorme taxa de volume de negócios dessas empresas *offshore*. Em síntese, não é ilícito existirem paraísos fiscais, o que os torna ilícitos é, pois, colocar nesses lugares capital sem ser tributado no país de origem.

Porque tal releva, para melhor compreensão do campo de atuação da TIF na esfera internacional *maxime* enquanto “arma de combate” dos paraísos fiscais, apontaremos agora, em apertada síntese, os vários os argumentos que se aduzem em relação a estes, indicando para o efeito três das principais correntes doutrinárias que são: *i*) a negativa que defende que os paraísos fiscais são totalmente prejudiciais à democracia, uma vez que ocultam riqueza que não é tributada, sendo

---

<sup>4</sup> Em ensino oral levado a efeito em aula presencial na disciplina de DFI no dia 15.03.2022 dada no âmbito do presente curso de mestrado científico na FDUL, a que o autor deste trabalho esteve presente, ouviu de viva voz, anotou e dele ficou bem ciente.

certo que para esta parte da doutrina o problema coloca-se ao nível da opacidade dos paraísos fiscais, uma vez que estes na maioria dos casos são usados para fins de evasão e fraude fiscais, assim como para financiar o terrorismo e para praticar crimes de branqueamento de capitais; *ii*) a doutrina intermédia que postula que os paraísos fiscais são um problema multifacetado que requer a adoção de uma perspetiva equilibrada, reconhecendo para o efeito os potenciais benefícios dos paraísos fiscais, assim como as desvantagens que lhes estão associadas. Esta corrente procura assim criar um equilíbrio entre chamar à colação considerações de ordem económica e a necessidade de criar uma cooperação global, assimilando a importância de regularizar os paraísos fiscais para assegurar a transparência e a equidade fiscais e ao mesmo tempo reconhecendo o seu papel positivo na atração de investimento estrangeiro e na promoção do crescimento económico. Por fim, temos a *iii*) a corrente positiva que entende que os paraísos fiscais procuram por um lado, garantir bem-estar à economia mundial, uma vez que captam de forma eficiente investimento estrangeiro e evitam a subida do nível de imposto a pagar pelos contribuintes, e por outro, porque evitam que os impostos subam, sendo os paraísos fiscais configurados como verdadeiros “refúgios para a liberdade”, na conceção Litwakiana, que podem e devem ser usados pelos cidadãos com maior capacidade contributiva, sendo que para este autor, tais organismos funcionam como “plataformas neutras”, constituindo as jurisdições mais organizadas do mundo já que não emitem moeda própria, não contraem dívida pública e têm uma boa estabilidade político-económica <sup>5</sup>.

Desde já se adianta que a TIF e as garantias dos contribuintes são campos que se inter-relacionam, na medida em que a 1.<sup>a</sup> é um mecanismo de defesa usado pelos ECs para combater a elisão e a fraude fiscais, visando a transparência, ao passo que as garantias dos contribuintes constituem o “escudo jurídico” destinado a impedir lesões a direitos fundamentais, *maxime* as traduzidas, por ex., na troca ilegal de informações, na não comunicação prévia da TIF aos contribuintes, salvo casos de evasão e fraude fiscais ou branqueamento de capitais, e na intrusão da TIF na intimidade da vida privada dos contribuintes em sede de proteção de dados gerados *in bulk*. De facto, a questão principal da TIF *inter* Estados, consiste em arranjar um equilíbrio entre, por um lado, dar e obter informações que auxiliem na aplicação da legislação fiscal e, por outro, respeitar a legalidade e os direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes num ED. Todavia, não podemos ignorar que aos ECs e às ATs domésticas também se impõem limites à TIF, no que concerne à obtenção de informações específicas dos contribuintes ou de terceiros.

---

<sup>5</sup> MARTIN A. Litwak, Paraísos Fiscales e Infiernos Tributarios, Una mirada diferente sobre las Jurisdicciones Offshore y la Competencia Fiscal, 2020, p. 51 e ss.. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/491853241/Acedido> em 04.01.2022.

Contudo, a eficácia da TIF pode ser abrandada pelos conflitos existentes entre esta modalidade de cooperação internacional e os DGF assegurados pela Constituição Fiscal. A esta luz, é preciso ter em mente, que a TIF é um mecanismo concebido e modelado para servir os interesses dos ECs e das ATs domésticas o qual atua como instrumento de garantia da eficácia da lei tributária interna.

De facto, a procedimentalização é a ferramenta que serve de garantia da participação e da proteção dos direitos dos administrados contra os atos praticados de forma abusiva pelas autoridades administrativas. Nesta linha de raciocínio, a condução da TIF por parte da AT não pode ser improvisada e subjetiva mas deve, pois, basear-se em critérios de legalidade, necessidade, adequação e proporcionalidade, aquando do momento da TIF <sup>6</sup>. Assim, a ideia de transparência deve ser compreendida num duplo sentido: Por um lado, na necessidade de se combaterem fenómenos de evasão fiscal e de PFA, e por outro, no dever de as entidades internacionais não lançarem mão a formas de controlo e punição dos contribuintes, violando os seus DGF.

A TIF é uma ferramenta desenvolvida para atender aos interesses dos Estados. Contudo, os governos devem compreender que a transparência deve ser recíproca, implicando para estes a necessidade de abertura quanto ao modo de formular e implementar as suas políticas fiscais. Deste modo, o acesso em “larga escala” aos dados dos contribuintes deve ser refletido na transparência das práticas administrativas adotadas pelo Estado Fiscal para a execução da TIF. Assim, muita atenção tem sido dada à eficiência da TIF. Contudo, um duplo equilíbrio deve ser encontrado entre, por um lado, fomentar a legitimidade da cooperação internacional para combater PFAs e a evasão fiscal, e, por outro, a proteção imediata dos DGF dos contribuintes <sup>7</sup>.

Como referiremos no Cap. 1 iremos fazer uma breve contextualização das garantias e enquadrá-las-emos na TIF, para em seguida tratarmos da análise do art. 26.º do MCOCDE, como *standard internacionalmente aceite*, o qual previa um intercâmbio bilateral de informações que tem vindo a evoluir ao longo do tempo, ao deixar de ter um uso limitado e seletivo nas situações plurilocalizadas, para se tornar num forte instrumento político e administrativo na luta contra a fraude e a evasão fiscais internacionais, sendo que o mesmo atualmente está orientado para a troca automática e multilateral de informações. Já no Cap. 2 iremos tratar da distribuição mais pormenorizada dos DGF dos contribuintes no âmbito da OCDE e da UE, a saber: direitos processuais *stricto sensu*, direito à proteção judicial, e direitos substantivos, dando destaque à importância e à necessidade de se tutelarem em tempo útil os *notification, participation e*

---

<sup>6</sup> No que concerne à procedimentalização da atividade administrativa em sede de TIF a mesma será abordada *infra* no Cap. 4.

<sup>7</sup> Como melhor veremos no Cap. 4 a TIF, pese embora seja um instrumento de defesa do Estado, também pode ser uma ferramenta positiva para os contribuintes.

*intervention rights* na TIF e chamando à colação *standards* mínimos de proteção dos direitos e garantias dos contribuintes, os quais devem ser harmonizados com os princípios enformadores do *Rule of Law* e demais princípios dele decorrentes.

Já no Cap. 3 iremos abordar o critério da relevância previsível correlacionando-o com as liberdades europeias fundamentais e concretizando-o no art. 5-A da DAC7, trazendo este conceito um certo nível de flexibilidade, em ordem a satisfazer as necessidades e as circunstâncias específicas derivadas da TIF nas modalidades a pedido e espontânea. Assim, dada a indeterminação desta noção que mais adiante no nosso estudo desenvolveremos, o critério da relevância previsível pode variar entre as diversas jurisdições e entre os vários acordos específicos celebrados *inter* Estados. Neste contexto, a DAC7 veio definir pela primeira vez o conceito de relevância previsível, o qual constitui um requisito essencial da operacionalidade da TIF tendo introduzido algumas questões relevantes nesta matéria, passando também a regulamentar os pedidos referentes a grupos de contribuintes não identificados. De facto, como *infra* veremos, a interpretação dos artigos e o alcance dos pedidos de informações ficou a dever-se à jurisprudência do TJUE e aos Comentários ao art. 26.º do MCOCDE, suscitando este conceito dúvidas na sua aplicação pelos EMs. Neste sentido, procuraram-se fornecer as *guidelines* necessárias para que os ECs assim como as ATs domésticas apliquem corretamente o conceito de relevância previsível sem pôr em causa os direitos e garantias dos contribuintes em sede de TIF. A propósito da DAC7 e da relevância previsível surge também a querela doutrinária quanto à aplicação do art. 5-A a Estados Terceiros, a qual versa sobre três principais correntes<sup>8</sup>. De seguida, analisaremos no Cap. 4 a problemática da partilha das informações fiscais, realçando por um lado, o confronto existente entre a TIF levada a cabo pelos ECs e pelas ATs na prossecução do interesse público internacional, e por outro, o dever destas entidades cumprirem os DGF dos contribuintes num ED. Traremos também à colação o dever da AT fiscalizar a atividade administrativa, correlacionando-a com o direito à informação dos contribuintes e fazendo menção aos *notification rights*, os quais constituem uma recomendação da OCDE plasmada no MTI, explicando para o efeito como este direito pode ser devidamente assegurado. Ainda nesta sede iremos abordar no seio do sistema regulatório e prático normativo da TIF os problemas jurídicos relacionados com os direitos e garantias dos contribuintes, dando especial atenção à reserva da intimidade da vida privada e ao sigilo de dados pessoais, correlacionando-os com o dever de confidencialidade. Faremos também menção ao *due legal process*, à necessidade de o processo/procedimento assegurar ao contribuinte todas as garantias de defesa (*maxime* os direitos ao contraditório e ao recurso) e à necessidade de implementar um

---

<sup>8</sup> Que estudaremos no Cap. 3.

sistema jurídico assente nos princípios da legalidade e igualdade tributária e no diálogo entre o Fisco e os contribuintes.

Por fim, no Cap. 5 do nosso estudo, iremos abordar como os direitos e garantias dos contribuintes podem ser tutelados de forma eficaz no procedimento de TIF. Nesta sede, faremos referência à necessidade de se estabelecer um âmbito adequado de proteção dos direitos e garantias dos contribuintes afetados por um procedimento de TIF, alertando para o facto de os *participation e notification rights* serem por parte dos ECs raramente garantidos de forma plena aos contribuintes não lhes sendo, portanto, conferida a devida proteção legal aquando da submissão de pedidos de TIF. De seguida, ainda neste capítulo iremos propor algumas soluções para se protegerem os direitos e garantias dos contribuintes a nível global<sup>9</sup>. Depois trataremos das formas de reação do contribuinte à troca ilegal de informações<sup>10</sup>.

Este estudo visa dar um modesto contributo para o dilema fiscal internacional dos DGF dos contribuintes, propondo para o efeito algumas soluções para o problema em termos de *Soft Law* e de *Hard Law*, alertando ao mesmo tempo para a necessidade de ser garantido aos contribuintes um *right to an effective legal remedy* em tempo útil e em prazo razoável, em ordem a respeitarem-se os *taxpayers rights*, para que este deixe de ser visto como um mero objeto da TIF nas mãos da soberania fiscal dos ECs e passe a ser um verdadeiro sujeito de direitos fundamentais a nível global.

---

<sup>9</sup> Que, em sede de TIF estudaremos a propósito dos meios de tutela do contribuinte, nas alíneas *i)* a *vii)* do Cap. 5.

<sup>10</sup> Cujo problema atinente aos meios de reação à TIF ilegal poderá ser solucionado através dos meios propostos nas alíneas *i)* a *vi)* do Cap. 5 a este respeito.



## Capítulo 1

### Regime das Garantias Fundamentais dos Contribuintes em sede de Troca de Informações e Análise do Artigo 26.º do MCOCDE

#### 1. Regime das Garantias dos contribuintes e respetivo enquadramento na troca de informações

Nesta campo almejo que a AT respeite os direitos, liberdades e garantias dos contribuintes em estrita obediência à legislação fiscal doméstica e que os organismos internacionais (*maxime* a OCDE/ONU e a IFA) cumpram com as recomendações plasmadas nos diplomas internacionais em matéria de TIF; e anseio que a justiça fiscal doméstica e internacional seja feita em prazo razoável, assegurando-se ao contribuinte em sede de DGF, o direito em tempo útil à tutela jurisdicional efetiva, tal como consagrado no art. 20.º da CRP e nos demais diplomas internacionais, assim como que este se concretize no *right to an effective legal remedy* e que a informação fiscal trocada entre os ECs, ATs e contribuintes, seja feita de forma legal, adequada e proporcional para que não se ofendam os direitos fundamentais destes últimos.

Segundo Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa a relação do sistema tributário com os direitos fundamentais (*maxime* Estado Fiscal e direitos fundamentais) exige que: 1) o sistema fiscal não viole os direitos, liberdades e garantias; 2) que o sistema não viole os direitos económicos, sociais e culturais; 3) que o sistema fiscal financie a realização satisfatória dos direitos fundamentais em geral; 4) que o sistema fiscal proteja os direitos fundamentais de agressões através do mercado <sup>11</sup>.

No domínio da legislação fiscal, existe todo um conjunto diverso de normas fiscais referentes aos meios procedimentais e processuais, através dos quais se concretizam os direitos emergentes das relações jurídico tributárias. Neste contexto, surgem as garantias dos contribuintes: administrativas e jurisdicionais, destinadas a assegurar a certeza e a segurança da relação jurídica e a defesa do contribuinte perante as ilegalidades da Administração. Logo, tais garantias mais não são do que o “escudo jurídico” deste face a atuações ilícitas daquela.

De facto, a TIF em matéria tributária constitui um dos núcleos essenciais para a deteção de práticas evasivas e elisivas, atenta a economia globalizada em que vivemos e as relações fiscais internacionais plurilocalizadas ocorridas entre os vários Estados Contratantes e Contratados. Cabe aqui analisar como opera a TIF *inter* países, sendo para tal necessário que primeiro haja um tratado fiscal para que a TIF possa atuar. Assim, há diversas fontes de DFI que possibilitam essa

---

<sup>11</sup> MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, Curso de Direito Tributário, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 45.

ocorrência, como por ex., CDTs, que contenham uma cláusula de TIF, TIEAs e tratados de cooperação aduaneira.

## 2. Conceito de troca de informações e a sua tipologia

De acordo com a definição dada pelo MTI podemos entender a troca de informações como a partilha transfronteiriça de informações entre ATs, a fim de detetar e prevenir a evasão fiscal, assegurar a correta aplicação da legislação fiscal nacional de uma jurisdição e das CDTs e promover o cumprimento das obrigações fiscais nacionais <sup>12</sup>.

No que concerne, à sua tipologia existem três variantes da TIF a considerar: a pedido, automática e espontânea. A 1.<sup>a</sup> é utilizada, quando são necessárias informações adicionais para fins fiscais de outra jurisdição e é efetuada, com base num pedido prévio apresentado pela AC de um Estado requerente à AC de outro Estado requerido, implicando a identificação de uma situação fiscal particular, *maxime* a identificação do contribuinte e de quaisquer entidades associadas. A 2.<sup>a</sup> modalidade, pode ocorrer numa situação transfronteiriça, quando um contribuinte tem ligações específicas com outra jurisdição que não a sua residência fiscal. Nestes casos, as ATs fornecem automaticamente informações fiscais à jurisdição de residência do contribuinte, sob forma eletrónica e de maneira periódica e sem aviso prévio. Esta tem como propósito principal, garantir a regularidade e sistematicidade da TIF sem a necessidade de os Estados efetuarem previamente um pedido de informação, podendo a mesma definir-se com base num conjunto de elementos típicos essenciais à sua execução: *i*) a sistematicidade e periodicidade regular; *ii*) a inexistência de pedido prévio de informação; *iii*) a definição prévia dos rendimentos ou das categorias de informação abrangidas; *iv*) a definição prévia dos procedimentos aplicáveis à recolha e comunicação da informação, quer no âmbito nacional <sup>13</sup>, quer no âmbito internacional <sup>14</sup>.

Por fim a 3.<sup>a</sup>, a troca espontânea, consiste na comunicação não sistemática a qualquer momento e sem pedido prévio, de informações a outro Estado, ocorrendo quando a AC de um Estado, considera relevantes determinadas informações, no âmbito normal do exercício das suas atividades de fiscalização, investigação e controlo. Tal relevância resulta da verificação de dados concretos do contribuinte que tenham interesse para outro Estado. Em suma, esta ocorre quando uma jurisdição deteta informações que são de interesse fiscal para outra jurisdição, *maxime* a jurisdição da fonte do rendimento ou a jurisdição de residência.

---

<sup>12</sup> Vide, MTI, 2022, 1.1., p. 8, Disponível em: [Manual modelo sobre troca de informações para fins fiscais \(oecd.org\)](#). Acedido em 03.01.2022.

<sup>13</sup> Por exemplo, através da criação de quadros jurídicos robustos que determinem o acesso às informações abrangidas pelas ATs, assim como assegurem o estabelecimento de obrigações declarativas e acessórias.

<sup>14</sup> Por exemplo através da definição de procedimentos de TIF entre ATs.

É importante referir, que ao MTI é dado o mesmo valor jurídico que aos Comentários do MCOCDE, o qual constitui, como sabemos *soft law*, sendo certo que do ponto de vista das ACs, este Manual pode ser considerado como um dos elementos fundamentais para a interpretação do art. 26.º do MCOCDE, como veremos mais adiante. Assim, a atuação da TIF no âmbito do MCOCDE e o Acordo Modelo evoluíram no sentido de permitir também a troca de informação confidencial sobre uma situação não específica do contribuinte, tal como estatísticas, informação sobre uma indústria particular, tendências de evasão fiscal, interpretações e práticas administrativas, conforme vem previsto no n.º 27 do Comentário ao MTI na redação de 23.01.2006<sup>15</sup>. Logo, o art. 26.º do MCOCDE prevê um intercâmbio bilateral de informações que tem vindo a evoluir como instrumento político e administrativo na luta contra a fraude e evasão fiscais a nível internacional.

### **3. O Panorama atual da Troca de Informações e o Fórum Global da Transparência Fiscal**

O art. 26.º do MCOCDE, diz respeito ao intercâmbio bilateral de informações ao abrigo do direito internacional, contendo o *standard internacionalmente aceite* e fornecendo um sustentáculo jurídico para todas as formas de TIF. A esta luz, dada a crescente evolução do DFI, o padrão acordado para o intercâmbio de informações está a avançar, estando hoje orientado para a troca automática e multilateral de informações. Assim, a TIF é obrigatória ao abrigo do direito internacional quando, por um lado, tal norma confira a um dos ECs o direito de reclamação das informações, se reúnam as condições presentes na disposição e as mesmas sejam de pleno direito. Isto surge a propósito da utilização da palavra “deve” na primeira frase do art. 26.º do MCOCDE. Neste contexto, a obrigação de trocar informações existe na medida em que a tributação ao abrigo das leis internas em causa não seja contrária ao regime da Convenção e desde que a investigação ao abrigo das leis internas do EC que troca as informações não seja contrária à Convenção<sup>16</sup>. Estas duas condições estão ligadas à TIF a pedido e têm de ser interpretadas em conformidade com a TAIF. A esta luz, para que o art. 26.º do MCOCDE se possa aplicar corretamente, o Estado requerido tem de interpretar o pedido de TIF de acordo com os parâmetros contratuais da Convenção. Surgiu, então, o Fórum Global, a propósito da necessidade de se melhorar a TF internacional em sede de TIF, sendo certo que o atual *standard* sobre TIF resulta do referido art. 26.º e do MTI. Esta forma de supervisão está a ser proposta com base no padrão internacional desenhado pelo Fórum Global e a ser usada como uma ferramenta necessária para lutar contra a concorrência fiscal prejudicial.

<sup>15</sup> Vide, MTI, Aprovado pela Comissão dos Assuntos Orçamentais da OCDE, na redação de 23.01.2006, Disponível em: [Microsoft Word - 0-Manual on EOI-General and Legal Aspects-E.doc \(oecd.org\)](#). Acedido em 03.01.2024.

<sup>16</sup> Cf. Caso *Powell*, US Supreme Court de 23.11.1964. 379 U.S. 48.57-58.14AF7R2d 5942.

Estas recomendações da OCDE são *soft Law*, a não ser que sejam incluídas nos tratados fiscais internacionais e passem a vigorar na legislação fiscal doméstica dos ECs. Questão que aqui se coloca consiste em saber qual a implicação legal da TIF como um *standard* internacional e porque visa esta todos os Estados e, até que ponto, os mesmos estão livres de o adotar ou não.

Como assevera Ana Paula Dourado, a resposta a esta pergunta reside no facto de a obrigação de TIF se revelar insuficiente para criar um *standard internacional válido*, do qual resulte um equilíbrio a nível tributário, ainda que este se encontre ao abrigo de um tratado fiscal e mesmo que seja objeto de uma revisão por pares pelo Fórum Global <sup>17</sup>. Ora, tal significa dizer que, por um lado, nem uma disposição sobre TIF incluída num tratado fiscal, nem uma ação do Fórum Global, permitem harmonizar a legislação doméstica, não conseguindo criar uma base legal doméstica com força bastante para abranger no sistema jurídico internacional uma correta implementação de um pedido de TIF. Assim, o Fórum Global reconheceu que uma forma de testar e pôr em prática um *standard* internacional de TIF, é através de uma base legal doméstica, ao submeterem-se os respetivos membros a um procedimento de revisão por pares, prosseguindo-se assim com o objetivo de verificar a aplicação da TIF. Deste modo, tal forma de controlo tributário é sempre objeto de revisão por pares, procurando também esta assegurar os direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes, traduzidos, por ex., no respeito pelas regras de confidencialidade, quando se trocam informações *inter* Estados ou no respeito pelo direito à notificação do contribuinte no caso de um determinado EM entender fazer um pedido de TIF.

Como bem refere Ana Paula Dourado, são variáveis os direitos fundamentais dos contribuintes entre os Membros do Fórum Global, não existindo garantias de que os direitos dos contribuintes estejam salvaguardados em situações de *fishing expedition*, visto que será permitido ao Estado requerido inspecionar ficheiros pessoais mediante um pedido. <sup>18</sup>. Logo, uma vez não respeitadas as regras de confidencialidade assim como o direito à notificação, tais DGF podem ser postos em xeque.

#### **4. A Troca de Informações e o prosseguimento de um *standard* universal válido a nível internacional**

Problema que se coloca, consiste em saber quando é que um legislador de elevada “robustez fiscal” poderá propor um *standard* global de forma válida em obediência estrita à lei fiscal em sede de TIF entre ATs e contribuintes que tenham conexão com um dos países envolvidos. De facto, o Órgão Legiferante que proponha um *standard* internacional de TIF sobre questões

<sup>17</sup> DOURADO, Ana Paula, Exchange of Information and Validity of Global Standards om Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies, EUI, RSCAS, Working Paper, nov.-2013, p. 8.

<sup>18</sup> Cf. p. 13 da obra e autora citada na nota 17.

tributárias, nunca poderá beliscar os direitos e as garantias fundamentais do contribuinte num ED<sup>19</sup>. Tal sugestão tem vindo a ser posta em prática pelo Fórum Global, no que toca a estas concretas questões fiscais. Neste campo o choque das legalidades individuais com as estatais pode causar um entrave à validade de um ED, lesando os DGF dos contribuintes. Aqui, não podemos ignorar que as recomendações do MCOCDE e também do CRS constituem *soft Law*.

A TIF mediante pedido baseia-se em todas as questões fiscais destinadas a aplicar e a implementar a legislação fiscal nacional<sup>20</sup>. Assim, por um lado, o *standard* internacional de TIF, será talvez uma das melhores formas de solução legal para cada Estado a nível mundial, contando que não se reduzam ou lesem os direitos e as garantias dos contribuintes. Por outro, como bem realça Ana Paula Dourado se por hipótese uma *conduit company* for levada para um país terceiro sem trocar informações, a falta desta forma de controlo internacional pode comprometer a distribuição equilibrada entre os dois países que concluíram um tratado fiscal bilateral<sup>21</sup>. Tal consequência, de não aplicação da TIF também vale nas relações multilaterais com a UE no seio da ZEE se ocorrer, por ex., a situação de pelo menos um EM não trocar informações, prejudicando a alocação equilibrada de direitos fiscais entre todos eles. Outra consequência negativa da ausência de TIF consiste no facto de não existir nenhuma forma eficiente de supervisão fiscal, não podendo a lei num caso concreto ser aplicada na UE.

O TJUE, a este respeito, no caso *Skatteverket* considerou por ex., como aceite a falta de TIF como uma justificação válida para um tratamento discriminatório contra um terceiro Estado ou país pertencente à ZEE<sup>22</sup>. Já, conforme sentenciou o TJUE no caso *Futura Participations* presumiu-se que a existência de uma diretiva de TIF era uma ferramenta suficiente para assegurar a aplicação do direito fiscal doméstico<sup>23</sup>.

Hoje, a tendência internacional, direciona-se para uma TF global assente numa TIF *inter* Estados, em que por um lado, serve de importante instrumento contra o PFA e, por outro, tal forma de supervisão fiscal levada a cabo por organismos internacionais, *maxime* OCDE/UE não poderá nunca pôr em causa os direitos e as garantias dos contribuintes no sentido da sua concreta diminuição ou lesão. Como bem afirma Ana Paula Dourado, terá de se questionar o problema sobre se tal forma de controlo fiscal, constitui um *standard internacional válido* a ser aplicado de maneira justa e adequada pelas ATs dos vários ECs<sup>24</sup>.

<sup>19</sup> DOURADO, Ana Paula, ob. cit. na nota 17, p. 1.

<sup>20</sup> OECD, Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field, 2009.

<sup>21</sup> Cf. ob. cit. na nota 17, pp. 4-5.

<sup>22</sup> Vide, caso *Skatteverket* proc. n.º C-264/14 de 22 out. 2015.

<sup>23</sup> Vide, caso *Futura Participations* proc. n.º C-250/95 de 15.05.1997.

<sup>24</sup> Ob. cit. na nota 17, p. 3.

#### 4.1. A Troca de Informações como um *standard* universal válido

A amplitude de um *standard* fiscal internacional deve assegurar de maneira eficiente os DGF dos contribuintes, de modo a não ofender e a não atingir o núcleo essencial de tal regime. De facto, tal padrão fiscal global não se justifica apenas no plano do interesse internacional da comunidade ou no da receita estadual ou mesmo na prevenção ou combate à fraude fiscal internacional. Logo, para podermos alcançar um cumprimento por parte dos ECs em sede de TIF, terão de ser respeitados os direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes, para que tal *standard* possa operar na sua plenitude a nível global. Na verdade, tal política de controlo destina-se a prevenir e a combater a fraude fiscal e esta é uma opção que tem vindo a ser adotada pelos demais ECs.

A TIF não será em princípio válida, se for introduzida na legislação fiscal doméstica uma condição que, por ex., se destine a atrair serviços estrangeiros sem ter em conta a recolha fidedigna de informação e que vá colidir com garantias de confidencialidade dos contribuintes. Assim, todos estes aspetos têm de ser ponderados e sopesados pela OCDE e pela UE bem como pelos seus membros, sendo necessário levar a efeito um procedimento de avaliação e revisão por pares no seio do Fórum Global.

Na esteira de Ana Paula Dourado, que aqui se acompanha, uma análise preliminar acerca da validade da TIF proporciona sérias dúvidas no que concerne à sua validade universal<sup>25</sup>. O problema da universalidade da TIF ainda não está inteiramente resolvido, uma vez que há paraísos fiscais que continuam a não trocar informações e que fazem parte de listas negras da OCDE/UE e que têm vindo a argumentar no sentido da preponderância e prevalência do direito à privacidade e segurança jurídica ante o princípio da TF internacional, já que os mesmos parecem configurar-se como verdadeiros “refúgios para a liberdade” e visam proteger o património dos cidadãos com maior capacidade contributiva. Contudo, importa ver a outra face da moeda, que diz respeito à recolha fidedigna de informação por parte dos Estados que aceitaram trocar informações com os demais.

Em suma, a TIF produzirá os seus efeitos se os ECs se comprometerem a trocar informações verdadeiras sem colocar em causa questões de confidencialidade. Nestes termos, tal significa que a TIF tem de ser autêntica, devendo estrita obediência ao princípio da legalidade e não podendo nunca ofender os direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes.

---

<sup>25</sup> Ob. cit. na nota 17. p. 6.

#### **4.2. O Padrão Internacional sobre o Intercâmbio de Informações estabelecido pelo artigo 26.º do MCOCDE**

Inicialmente o *standard* fiscal internacional estava ligado apenas à TIF a pedido, tendo mais tarde o Fórum Global da OCDE desenvolvido e aprovado o *standard* internacional da TAIF, em cooperação com países não membros, passando a vigorar tal modalidade, em todos os impostos, assuntos para a administração e aplicação da legislação fiscal interna, sem ter em conta a necessidade de servir um interesse baseado na legislação doméstica ou sigilo bancário para fins fiscais, prevendo também amplas salvaguardas que procuram proteger a confidencialidade das informações trocadas.

Contudo, a situação evoluiu e foi aceite a TAIF como o novo padrão internacional, confirmando as propostas da OCDE para um Modelo Global bilateral e multilateral em sede de TAIF, tendo um certo número de países europeus e não europeus manifestado a sua intenção de trocar informações entre si na sequência do modelo FATCA.

A CE adotou uma proposta legislativa de alargamento do âmbito da TAIF, na sua diretiva sobre cooperação administrativa para novas disposições, incluindo dividendos, mais-valias e balanços de contas. Tanto o MCAA como o CRS, constituem o modelo de TAIF sobre contas financeiras traduzidos no Modelo Global e incluem o CRS nos seus relatórios. Este Modelo foi concebido especificamente para atender ao cumprimento fiscal na jurisdição de residência na busca por uma standardização. Tal norma estabelece um padrão mínimo de operacionalidade da TAIF e não restringe outros tipos ou categorias de TAIF. Tal Modelo estabelece um regime de apresentação de relatórios que exige a conclusão de CAAs e a implementação do CRS nas leis domésticas.

O MCAA contém uma série de “cláusulas considerando” que são os pressupostos das sete secções, que contêm os principais aspetos procedimentais da TAIF, dele decorrendo a necessidade de se melhorar o cumprimento fiscal internacional nas jurisdições pertencentes ao CAA, avançando no sentido da implementação da TAIF.

O *Multilateral Agreement*, também assume que existe uma base legal para a TAIF, pressupondo a salvaguarda apropriada para assegurar a confidencialidade das informações trocadas, que são utilizadas para os fins determinados no CAA, desempenhando o papel de contribuir para que se efetue uma TIF de forma eficaz a nível estrutural. Assim, a TIF está dependente do envolvimento e participação das instituições financeiras e do facto de o CRS ser o núcleo duro do Modelo Global sobre TAIF ao estabelecer os respetivos deveres das instituições financeiras.

## 5. Análise do artigo 26.º do MCOCDE

### 5.1. Objeto e *ratio essendi*

Em sede de TIF a previsão normativa do art. 26.º do MCOCDE, revela-se essencial para podermos saber por um lado, quando é que um EC não está autorizado a realizar investigações fiscais no território de outro EC e, por outro lado, para percebermos quando se impõem limites à TIF, passíveis de violar DGF dos contribuintes, como por ex., quando está em causa o fornecimento de informações solicitadas que não possam ser obtidas com base na legislação fiscal doméstica de um determinado EC *maxime* porque o seu poder de tributar termina nas suas fronteiras nacionais <sup>26</sup>. Neste sentido, a TIF é uma *conditio sine qua non* para a aplicação de um tratado fiscal, sendo que as suas regras limitam a competência dos ECs mesmo que esta esteja sujeita à legislação nacional e às respetivas condições. Aqui surge a relevância do art. 26.º da MCOCDE, não só por incluir uma TIF em sentido amplo que vai além da que está relacionada com a aplicação das disposições da Convenção, uma vez que também compreende a TIF ligada à administração ou à aplicação do direito interno, mas também porque a norma consagra importantes limites à TIF, que se ultrapassados podem trazer consequências jurídicas nefastas para os direitos e garantias dos contribuintes abrangidos.

Tanto o art. 26.º do MCOCDE como o art. 2.º do MTIEA, não se resumem à informação relacionada com os assuntos de residentes de Partes Contratantes. Como bem refere Ana Paula Dourado, o escopo do art. 26.º, é mais amplo, em termos de contribuintes e impostos abrangidos pelo MCOCDE, porque abarca pessoas sem direito aos benefícios do tratado, (não apenas devido à cláusula de informação maior) cujas informações sejam previsivelmente relevantes para a execução das disposições de um tratado fiscal <sup>27</sup>. Assim, no que se reporta ao propósito do art. 26.º do MCOCDE, constatamos que a TIF não se limita às informações relativas aos assuntos dos residentes das Partes Contratantes, nem aos impostos abrangidos pela convenção, uma vez que tem um âmbito mais vasto do que outras disposições de uma convenção e visa o cumprimento de um interesse de receita nacional, ainda que seja instrumental para a correta atribuição de direitos fiscais e para evitar a dupla tributação e a dupla não tributação. Neste sentido, o art. 26.º da MCOCDE visa o mais amplo intercâmbio de informações. Paralelamente, é possível notar que a pressão da OCDE sobre os Estados anteriormente classificados como paraísos fiscais levou à conclusão generalizada dos TIEAs independentemente da existência ou não de uma convenção fiscal bilateral. Estes acordos são um argumento adicional para demonstrar que a TIF tem um objetivo mais amplo do que a correta implementação de convenções fiscais bilaterais e a sua

<sup>26</sup> Ver neste sentido DOURADO, Ana Paula, em anotação ao art. 26.º do MCOCDE, na obra Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Vol. II, 2022, p. 2132.

<sup>27</sup> DOURADO, Ana Paula, ob. cit. na nota 17, p. 4.

limitação dos direitos de tributação dos ECs. Como adverte Ana Paula Dourado, contrariamente ao art. 25.º §9, 2.ª parte do MCOCDE, a TIF plasmada no art. 26.º do MCOCDE não tem como principal objetivo evitar ou eliminar a dupla tributação ou proteger os direitos dos contribuintes, ao abrigo de uma convenção no caso de rendimentos transfronteiriços, mesmo que tais direitos tenham de ser devidamente salvaguardados. Ao invés, o seu escopo é o de fornecer um instrumento de TF para as ATs, a fim de evitar não só casos de fraude e de evasão fiscal ilegítima a nível internacional, mas também evitar a aplicação incorreta das regras do tratado que limitam os direitos fiscais dos ECs e para levar a cabo a administração e aplicação da legislação fiscal interna dos ECs. Neste contexto, a TIF visa a correta aplicação da legislação fiscal num ED, caracterizado pelos princípios de investigação dos factos relevantes e verdadeiros traduzidos no princípio da verdade material <sup>28</sup>.

No que concerne ao seu escopo, verificamos que os exemplos mencionados nos n.ºs 7 e 8 do Comentário ao art. 26.º do MCOCDE e que vêm referidos no MTI, confirmam que a restrição correta dos direitos fiscais é uma preocupação importante tanto para o Estado de residência, como para o Estado da fonte quando se procura estabelecer uma TIF ao abrigo da cláusula de informação menor. Assim, uma vez que a afetação concreta de direitos fiscais resulta da correspondência de conexões relevantes os Estados de residência perguntam aos Estados da fonte sobre os montantes dos rendimentos e os Estados de origem perguntam aos Estados de residência sobre as condições legais relacionadas com o imposto sobre o rendimento. São-nos dados exemplos no MTI, respeitantes ao pedido de informação para a administração e aplicação de direito fiscal doméstico, nomeadamente ao abrigo do art. 26.º do MCOCDE e do art. 1.º do MTIEA. Os exemplos elencados no n.º 8 e respetivo subparágrafo c) dos Comentários ao art. 26.º do MCOCDE mostram-nos que qualquer informação que seja previsivelmente relevante para a determinação, avaliação e arrecadação de impostos, a cobrança e execução de créditos fiscais, ou a investigação ou ação penal em matéria fiscal podem ser solicitadas por um EC <sup>29</sup>. Assim, constatamos, que na maioria dos casos dizem respeito a informações solicitadas pelo Estado de residência relativamente a indivíduos, envolvendo outras entidades com relações especiais com estes. Por isso, é que as questões levantadas nos tribunais nacionais envolvem o “objetivo legítimo do pedido” <sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> REIMER, Ekkehart, RUST, Alexander, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Vol. II, com a anotação de Ana Paula Dourado ao art. 26.º do MCOCDE, p. 2138, nota 30.

<sup>29</sup> Cf. Art. 1.º do MTIEA. Disponível em: [SUMMARY /ACTION REQUIRED \(oecd.org\)](https://www.oecd.org/tax/mti/summary-action-required/)

<sup>30</sup> São exemplos de objetivo legítimo do pedido: a competência para negociar e concluir um acordo sobre TIF com qualquer país beneficiário e a constituição desse acordo, a troca em CDTs como disposições de auto execução, a falta de estatuto de residência no Estado requerente e se essa é uma condição para que o Estado requerido forneça informações, confidencialidade ou a aplicabilidade de uma citação, caso não esteja relacionada com qualquer investigação ou litígio em curso sobre a responsabilidade fiscal ou a legitimidade das partes da investigação sobre a qual não recaia, pelo menos diretamente qualquer suspeita de evasão fiscal.

Outros exemplos podem ser dados no que concerne ao escopo da cláusula de TIF ao abrigo de um tratado fiscal. São eles: *i*) o pedido de informação a coberto da FOIA que procura a divulgação de certos registos detidos pelos serviços de receitas e sobre a legislação e divulgação dos representantes fiscais e sobre a identidade e o conteúdo da comunicação entre os parceiros do tratado; *ii*) se a citação violou os direitos de privacidade dos contribuintes; e *iii*) a legitimidade *versus* ilegitimidade da AT no uso de documentos roubados ou não obtidos ao abrigo dos mecanismos normais de TIF.

Todavia, como veremos mais adiante, a obrigação de um EC satisfazer integralmente um pedido de informação é limitada pelo §3 do art. 26.º do MCOCDE, podendo esta limitação resultar do direito interno e da prática administrativa de um ou de ambos os ECs, bem como da confidencialidade relacionada com a atividade do contribuinte ou se a TIF for contrária à ordem pública internacional.

## **5.2. A relevância da aplicação da cláusula de informação maior e da cláusula de informação menor**

As cláusulas de informação maior e menor afiguram-se nos essenciais para a aplicação justa do DFI, funcionando para o efeito como *conditio sine qua non* da eficácia da TIF, sendo certo que esta só terá lugar quando se reúnam duas condições das cláusulas: *i*) ser claramente relevante para a correta aplicação de regras dos tratados fiscais (cláusula da informação menor) e *ii*) auxiliar na administração e aplicação da legislação fiscal doméstica dos ECs (cláusula de informação maior). De facto, o art. 26.º do MCOCDE, pese embora instrumental é essencial para a correta limitação e atribuição de direitos fiscais em resultado da cláusula de informação menor. Antes tal costumava ser feito principalmente em relação ao Estado da residência, contudo, tendo em conta que atualmente tanto a residência das empresas como a fonte de rendimentos e dos serviços não físicos são difíceis de determinar, a TIF é também relevante para resolver qualquer litígio sobre a fonte geradora de rendimento ou sobre a residência do contribuinte, assim como é pertinente para a aplicação desta a todos os outros impostos nacionais ao abrigo da cláusula de informação principal (ou cláusula de informação maior).

As *major information clauses* do art. 26.º do MCOCDE procuram estabelecer o âmbito e o objetivo da TIF, nelas se incluindo as disposições que definem os tipos de informação sujeitos a troca, as ATs envolvidas e o objetivo desta. A finalidade de administrar e aplicar as leis fiscais nacionais abrange ainda a descrição das obrigações dos ECs em matéria de TIF, indicando para o efeito os procedimentos a adotar, nelas se incluindo também as disposições relativas à confidencialidade das informações trocadas e ao prazo para o fornecimento de informações.

Por fim, no que se refere às *minor information clauses* cumpre referir que estas se encontram relacionadas com as limitações e salvaguardas. O que se traduz, por um lado, na inclusão de disposições que limitem a utilização da informação trocada a questões fiscais, evitando-se desta forma o uso indevido de informações para fins não fiscais, (a não ser que a AC do Estado estrangeiro expressamente autorize o uso da informação para fins não fiscais no âmbito de uma investigação). E, por outro, podem ser incluídas disposições destinadas a proteger os direitos e garantias dos contribuintes e a confidencialidade. Em suma, no âmbito do art. 26.º do MCOCDE, as cláusulas de informação maior definem o quadro geral e as obrigações atribuídas aos ECs em matéria de TIF, enquanto as cláusulas de informação menor incluem particularidades relacionadas com limitações, salvaguardas e outros aspetos que complementam as disposições das *major information clauses*. Assim, só com a criação de um nível de interação eficaz destas cláusulas é que se poderá assegurar uma abordagem equilibrada e bem estruturada da TIF, facilitando, não só, a cooperação entre países no combate à evasão fiscal e promovendo a transparência na tributação global, mas também garantindo aos contribuintes uma certa proteção jurídica no plano fiscal internacional.

### **5.3. Os destinatários diretos das informações fiscais: As Autoridades Competentes dos Estados Contratantes**

Tal como decorre do plasmado no Comentário n.º 7 ao art. 3.º do MCOCDE *ex vi* da definição presente no §1 alínea *f*) do mesmo preceito legal, a TIF deve ser tratada entre as ACs nomeadas pelas Partes Contratantes. Neste particular, para que haja uma TIF eficiente e célere e que cumpra plenamente os objetivos de combate à evasão e à fraude fiscais exige-se que esta seja feita entre os destinatários diretos da informação que são as ATs dos ECs. Deste modo, o MCOCDE e o MTIEAs permitem que as Partes Contratantes designem uma ou mais ACs para colaborarem diretamente na prossecução de tais objetivos<sup>31</sup>. Assim, o art. 26.º do MCOCDE apenas prevê a TIF entre as ATs como sendo estas os destinatários diretos da informação, visto que a TIF entre as ACs é feita tendo em conta as disposições da Convenção ou para a administração ou aplicação da legislação nacional, cabendo assim às regras nacionais do Estado requerente determinar como as ACs podem utilizar essas informações, esmiuçando acerca de quais os recursos legais a aplicar no caso concreto, desde que sejam respeitados os limites de confidencialidade do §2<sup>32</sup>. Todavia, as informações recolhidas por um EC podem ser utilizadas para outros fins (*maxime* não fiscais)

<sup>31</sup> Cf. art 4.º do MTIEA.

<sup>32</sup> De acordo com o §2 do art. 26.º do MCOCDE. “só será divulgado às pessoas ou autoridades”, incluindo os tribunais e os organismos de aconselhamento e de administração em causa, se for efetuada uma avaliação ou cobrança da sua execução ou ação penal em relação à determinação de recursos e em relação aos impostos referidos no §1.

ao abrigo da legislação de ambos os Estados, contando que a AC do Estado fornecedor autorize essa utilização, podendo esta delegar as suas competências de acordo com a legislação nacional. Todavia, as informações obtidas por autoridades não competentes podem levar à proibição de utilização das informações obtidas. Tal deve, pois, ser determinado de acordo com as regras fiscais domésticas do EC requerente.

No caso *Chatfield*<sup>33</sup> o ST da Nova Zelândia tomou em consideração o Comentário do MCOCDE de 2014 e, por conseguinte, seguiu uma interpretação dinâmica, sugerindo o Comentário ao Modelo no que ora releva, que o pedido de TIF pode ser divulgado quando os procedimentos judiciais nacionais relevantes o exigirem, a menos que o Estado requerente especifique o contrário. Neste caso, o Estado requerente Coreia não deu o seu consentimento para a divulgação da informação, o que fez com que o ST equilibrasse o interesse em proteger o sigilo da informação contra o interesse na sua divulgação. Assim, a confidencialidade também implica, por vezes, que o pedido de TIF seja divulgado a um contribuinte ou a um agente fiscal de um ou vários contribuintes interessados, caso haja uma dificuldade na eficiência do procedimento, uma vez que o argumento com base no critério da confidencialidade *de per se* não tem força bastante para que possa operar uma recusa do pedido de TIF para outro EC conforme o disposto no art. 26.º do MCOCDE.

#### 5.4. Análise do §1 do artigo 26.º do MCOCDE

O §1 do art. 26.º MCOCDE abrange tanto a informação específica do contribuinte como a informação geral, não sendo aqui definidos os métodos de TIF. Esta norma inclui na sua previsão tanto a troca a pedido como a automática e a espontânea, estabelecendo para o efeito a base legal para a TIF e recebendo qualquer método que possa ser desenvolvido e acordado pelos ECs. O âmbito da troca é bastante amplo, não sendo restringido, por ex., pelos beneficiários e pelos impostos abrangidos por uma CDT. Por outras palavras, as condições previstas na disposição têm de ser preenchidas na íntegra para a TIF ser obrigatória nos termos do DFI. Tal assenta na existência da palavra “deve” na primeira parte do art. 26.º do MCOCDE.

---

<sup>33</sup> Cf. Caso *Chatfield* do ST da Nova Zelândia de 01.09.2015, proc. NZHC 2099.

#### 5.4.1. Significados atribuídos às expressões “*shall exchange*” e “*such information*”

O §1 do art. 26.º do MCOCDE, refere-se à TIF que estabelece uma obrigação de fornecer informações que recaí sobre qualquer um dos ECs, sempre que as condições do artigo estejam preenchidas. Por ex., na modalidade de troca a pedido, parece levantar-se menos complexidade quando há um Estado requerente a pedir informações particulares e um Estado requerido envolvido. Assim, a reciprocidade entre eles só será aplicável em circunstâncias comparáveis, implicando uma avaliação jurídica que responda à questão de se saber em que condições, medida e em que limites se pode aplicar uma determinada modalidade de TIF. Isto significa que pode haver um desequilíbrio entre dois ECs no que respeita à frequência e quantidade de informação fornecida e recebida, mas, na prática, um EC só solicitará informações com frequência se o Estado solicitado cooperar e tiver tendência para adotar uma atitude semelhante numa situação de reciprocidade. A TIF em sentido estrito diz respeito à TAIF. Assim, o novo Modelo Global de TAIF irá contribuir para uma padronização assente numa base multilateral, tendo em conta o tipo de informação trocada, mesmo que apenas estabeleça um padrão mínimo e não pretenda restringir outros tipos ou categorias de TIF.

Na perspetiva do EC requerente, o art. 26.º do MCOCDE constitui uma regra adicional a ser aplicável depois de esgotados os meios internos de obtenção de informações. De facto, o momento em que se deve utilizar o referido art. 26.º tem de ser determinado de acordo com as condições desta última disposição e não deverá em princípio ser decidido de harmonia com as disposições do direito interno. Neste sentido, a questão de saber se o direito doméstico é relevante para autorizar o recurso à TIF é um problema constitucional relativo à sua relação entre o direito internacional público e a *domestic law*.

Como bem refere Ana Paula Dourado, é irrelevante para o Estado requerido se as regras internas do Estado requerente foram ou não observadas para fazer um determinado pedido de informação, desde que as condições do art. 26.º do MCOCDE estejam preenchidas<sup>34</sup>.

Relativamente ao termo “*essa informação*” parece-nos que o mesmo deve ser objeto de uma interpretação ampla, uma vez que esse é o objetivo do próprio art. 26.º, devendo ser entendido de maneira a abranger tanto a informação sobre factos e aspetos legais assim como deve conter questões de interpretação. Numa palavra, o art. 26.º do MCOCDE cobre a informação sobre todos os assuntos fiscais. De facto, a nosso ver, parece-nos correto o entendimento de que não se devem limitar as informações confidenciais no EC requerido, mesmo que o §2 do art. 26.º do MCOCDE exija que o Estado requerente trate essas informações como secretas, contando que não sejam

---

<sup>34</sup> Klaus Vogel on Double Taxation..., Ana Paula Dourado em anotação ao art. 26.º do MCOCDE, p. 2172, Vol. II, nota 165.

violados os DGF dos contribuintes. Se assim não fosse o referido art. 26.º só daria o direito aos ECs de receberem informações classificadas como secretas no Estado Requerido, ao passo que as informações não secretas só seriam fornecidas se as regras internas do EC requerido o permitissem. Neste particular, a TIF só é limitada pelas condições estabelecidas no aludido art. 26.º, nomeadamente pelo critério da RP para a aplicação de uma CDT ou de uma lei nacional. Como assevera Ana Paula Dourado, a referida condição sobre a RP atualmente está a tornar-se obsoleta até certo ponto<sup>35</sup>. Este é um problema que analisaremos no Cap. 3.

#### 5.4.2. Aplicação de Outras Circunstâncias Legais no âmbito dos Critérios *Powell*

Desde já se adianta que, mesmo que a RP tenha de ser interpretada de acordo com o contexto de uma CDT, parece-nos não existir qualquer objeção quanto à aplicação de outras condições legais internas do país requerido, aquando da recolha de informação solicitada. Um ex. desta situação são as condições estabelecidas no caso *Powell*, onde a emissão de uma citação pelo *InRS* nos EUA tem de cumprir os *standards Powell*. Assim, de acordo com *Powell*, o governo deve provar a boa-fé na emissão de uma citação, ou seja, deve fazer uma demonstração *prima facie* de que a investigação será conduzida de acordo com um propósito legítimo. Neste sentido, o inquérito poderá ser relevante para o propósito, mas a informação solicitada não estar já na posse do comissário, contando que as medidas administrativas exigidas tenham sido seguidas<sup>36</sup>. Resulta do caso *Powell* que um propósito legítimo não corresponde ao mérito da investigação, mas sim ao propósito de determinar a responsabilidade fiscal da Parte Contratante e que a legitimidade e a boa-fé do pedido devem centrar-se no país requerido (ou seja, na autoridade que procura cumprir o pedido). Assim, estes critérios destinam-se a garantir a TIF legítima pelo Estado requerido, desde que algumas condições formais estejam cumpridas e as mesmas se baseiem no princípio da boa-fé. Aqui, o governo requerido apenas tem que provar que agiu de boa-fé quando satisfaz o pedido, sendo certo que tal demonstração da boa-fé segue os seguintes passos: *i*) demonstrar que a investigação é conduzida para prosseguir um objetivo legítimo com base numa prova *prima facie*; *ii*) a relevância da investigação por forma a atingir o referido objetivo; *iii*) a informação não estar ainda na posse da autoridade requerida; *iv*) a investigação seguir as regras procedimentais em vigor.

É de sublinhar que tais critérios devem ser observados pelo Estado requerente, o que significa que, *prima facie*, a relevância para o Estado requerente não é posta em causa pelo Estado requerido, tendo este apenas de observar as suas leis com base no princípio da boa-fé. Já no caso *Mazurek* sentenciou-se que, segundo a lei francesa, as ATs francesas não poderiam continuar a sua

<sup>35</sup> Cf, ob. cit., na nossa nota 34. p. 2173.

<sup>36</sup> Vide, Caso *Powell*: *US Supreme Court*, de 23.11.1964. 379 U.S. 48. §§ 57-58.

investigação até que fosse tomada uma decisão sobre o seu estatuto de residência, argumentando que seria, portanto, impróprio no âmbito do InRS fornecer as suas informações financeiras às ATs francesas no momento em se encontrava. No entanto, o Tribunal de Recurso da Quinta Circunscrição dos EUA não considerou este argumento relevante, porque excluía uma avaliação sobre a legitimidade do pedido pelo Estado requisitante, sendo por sua vez discutível quando esta interpretação preenchia a RP e os correspondentes direitos dos contribuintes <sup>37</sup>. Assim, pese embora a interpretação da “relevância previsível” ainda siga a orientação supra mencionada e se concentre na perspectiva do Estado requerente e também fora dos EUA, existem algumas pequenas diferenças expressas na jurisprudência de entre as quais se destacam com particular relevância a decisão do ST Federal Suíço em que se sentenciou que as autoridades alemãs tinham descoberto uma lista oculta de números de contas bancárias num banco alemão durante uma auditoria externa. Neste contexto, uma vez que o número de conta bancária de um específico contribuinte alemão foi encontrado nesta lista, e que uma quantidade considerável de dinheiro foi armazenada na conta, as ATs alemãs alegaram que o titular da conta não havia pago os impostos sobre esse montante. Com base nos argumentos acima mencionados, o Tribunal Federal Suíço considerou que o pedido das ATs alemãs tinha uma RP, uma vez que as ATs alemãs conseguiram demonstrar fundamentadamente no caso concreto que se verificou a condição da RP <sup>38</sup>. Nesta conformidade, o Relatório da OCDE sobre os Direitos e Obrigações dos Contribuintes deixou claro que os poderes de controlo e investigação das ATs em todos os países investigados ao abrigo do mesmo visavam a obtenção de “toda a informação relevante” para o caso concreto <sup>39</sup>.

Em suma, a desvalorização da RP invoca os critérios *Powell* da jurisprudência americana, cuja evolução em sede de TIF a pedido parece-nos trazer consigo uma apreciação meramente formal e procedimental do conceito indeterminado da RP como veremos posteriormente no Cap. 3 do nosso estudo.

#### **5.4.3. Significado da expressão “execução das disposições da presente Convenção” ou “para a administração ou aplicação das leis fiscais domésticas”**

No âmbito do MCOCDE, prevê-se a TIF para a execução das disposições de uma CDT (cláusula de informação menor) e para a administração ou aplicação da legislação nacional (cláusula de informação principal). A informação é necessária para efeitos da atribuição correta de direitos fiscais, em relação a todas as condições previstas nas regras de uma CDT. Tal abrange todas as condições que concedem o direito aos benefícios de um tratado, tais como entre outros testes, a

<sup>37</sup> Vide, caso Mazurek de 07.11.2001, Docket n.º 00-31430.

<sup>38</sup> Decisão do Tribunal Federal Suíço de 29.10.2018, proc. n.º 2C-695/2017.

<sup>39</sup> Relatório da OCDE sobre os Direitos e Obrigações dos Contribuintes de 1990.

residência de um contribuinte, a fonte de rendimento, quer haja uma empresa condutora ou qualquer forma de *treaty shopping* que elimine o direito às suas regras e à identificação do beneficiário efetivo. Porém, a execução das disposições da convenção implica também um maior alcance e cumprimento de outras regras, tais como o princípio da não discriminação de nacionais de um EC. De facto, nem o MCOCDE nem os seus Comentários preveem uma delimitação rígida entre os dois métodos <sup>40</sup>, contendo apenas exemplos de casos onde tanto a cláusula de informação menor como a cláusula de informação maior se aplicam.

Aqui, tem sido argumentado que o resultado de um pedido de informação afetarà as consequências do direito dos tratados em todos os casos em que, de acordo com esse resultado, o direito interno possa ser mais ou menos restringido pela CDT, mantendo-se aplicável em maior ou menor grau. Assim, depois de um EC ter fornecido a informação, parece-nos que a aplicação de uma CDT conduz a uma limitação de competências, uma vez que a TIF para a execução da condição de uma determinada CDT ocorre quando a informação é relevante.

Em suma, a cláusula de informação menor será aplicável quando o direito interno é efetiva ou potencialmente restringido por uma CDT *maxime* a informação é previsivelmente relevante para a execução das disposições da CDT se os ECs tiverem aceitado incluir nesta determinadas disposições, sendo irrelevante que a legislação doméstica do Estado requerido tenha uma regra semelhante. Assim, a interpretação das cláusulas de informação maior e menor presentes nas expressões referidas leva a que se siga uma interpretação que vá no sentido de apenas se poder fornecer uma dada informação quando a mesma for “previsivelmente relevante” para a execução das disposições de uma CDT.

Neste sentido, a TIF com base no critério da RP para a administração ou aplicação da legislação nacional, pode ocorrer e ser pertinente para verificar a existência e o montante do imposto interno devido.

Esta informação pode ser solicitada para que se possam aplicar corretamente quaisquer regras fiscais, incluindo regras de procedimento, de processo judicial e infrações fiscais, e mesmo que existam outros instrumentos especiais, a menos que estejam expressamente fora do âmbito da TIF, conforme estabelecido no Comentário n.º 5 do art. 26.º do MCOCDE. Assim, os únicos casos em que a TIF será previsivelmente relevante para administrar ou fazer cumprir a legislação fiscal nacional diz respeito àquelas situações em que os contribuintes e os impostos envolvidos não são abrangidos pelo tratado, não podendo neste sentido, a tributação interna ser contrária à Convenção. De facto, parece-nos que a única situação em que o EC fornecedor da informação não tem qualquer interesse em fornecê-la ocorre quando as regras nos tratados fiscais bilaterais não são

---

<sup>40</sup> Cf. n.ºs 7 e 8 dos Comentários ao art. 26.º do MCOCDE.

aplicáveis porque a situação está fora do seu âmbito de aplicação. Diversamente, quando o EC fornecedor das informações ajuda a clarificar os direitos fiscais do EC que recebe as informações, é porque à partida estará interessado em fornecê-las, uma vez que tal pode ter consequências para os seus direitos fiscais. Logo, se assim não fosse, qualquer outra interpretação do art. 26.º do MCOCDE poderia implicar que um EC ao adotar uma cláusula menor só fornecesse informações se estas limitassem efetivamente os direitos fiscais do Estado beneficiário, não o fazendo se as informações garantissem direitos fiscais ao Estado beneficiário que coincidissem com os que fossem exercidos no plano doméstico, como por ex. em casos de tributação limitada na fonte.

Logo, tem razão Ana Paula Dourado, ao referir que uma CDT não cria jurisdição nacional para tributar, mas apenas a restringe, constituindo o intercâmbio de informações um instrumento para a correta aplicação do tratado, não podendo ser limitado por uma avaliação antecipada do resultado <sup>41</sup>.

#### **5.4.4. Pessoas e impostos abrangidos: Quaisquer tipos de impostos e a não limitação da troca de informações pelos artigos 1.º e 2.º do MCOCDE**

Quanto às pessoas abrangidas pela norma internacional, constatamos que tanto o art. 26.º do MCOCDE como o art. 2.º do MTIEA não se limitam à informação relativa aos assuntos dos residentes das Partes Contratantes. Por isso, o âmbito do referido art. 26.º é mais amplo em termos de contribuintes e impostos porque abrange não só pessoas sem direito aos benefícios do tratado, devido à existência da cláusula de informação maior, mas também pessoas sem legitimidade, contando que estas preencham a condição da RP para a execução das disposições da CDT, como é o caso dos residentes de um país terceiro, pese embora existam limites intransponíveis à TIF sobre essas pessoas. Assim, a TIF ao abrigo do MTIEA aplica-se em relação à administração e aplicação dos impostos abrangidos pelo MTI.

Em suma, o referido art. 26.º tem um âmbito mais vasto e também se aplica aos impostos não abrangidos por esta norma, uma vez que prevê que a TIF se aplica a impostos “de todo o tipo e descrição” e esclarece que a troca não é limitada pelo art. 2.º do MCOCDE no respeitante aos impostos abrangidos.

---

<sup>41</sup> DOURADO, Ana Paula, em anotação aos Comentários do art. 26.º do MCOCDE, na obra Klaus Vogel on Double Taxation Conventions..., p. 2191, nota 243.

#### 5.4.5. Significado da expressão “Tributação Não Contrária à Convenção”

A informação fiscal, só poderá ser concedida “na medida em que a sua tributação não seja contrária à Convenção”. O que significa que mesmo no caso de existir uma TIF para a implementação de legislação doméstica (quando não estejam envolvidas questões de CDTs), o EC requerido deverá abster-se de a conceder se tal levar à violação da confidencialidade nos termos do §2, se for contrária à ordem pública nos termos da alínea *c*) *in fine* do §3, ou qualquer outra disposição no §3, e se tal levar à violação do princípio da não-discriminação. Como bem refere Ana Paula Dourado, é duvidoso que um EC possa invocar o argumento da “tributação contrária à convenção” com base na suspeita de dupla tributação ou de aplicação incorreta das normas sobre a atribuição de direitos fiscais <sup>42</sup>. Para além dos casos referidos *supra*, uma vez concedida a informação, a divulgação desta limita-se a certas pessoas e entidades descritas no §2, sendo a confidencialidade e o princípio de não-discriminação os únicos limites à utilização dessas informações pelo Estado requerente nos termos do mesmo §2 da norma internacional. Assim, cabe ao contribuinte utilizar quaisquer outros instrumentos internacionais, tais como por ex. a CEDH, como forma de defesa contra a violação dos seus DGF, *maxime* combater concretas ofensas ao ED, tais como o privilégio contra a auto incriminação, o chamado *nemo tenetur*, que abordaremos no capítulo seguinte <sup>43</sup>, ou no caso de impostos confiscatórios <sup>44</sup>. No entanto, é importante mencionar que o Estado requerido pode negar a prestação de informações se as razões para a solicitar violarem o princípio basilar do ED <sup>45</sup>.

#### 5.4.6. As *Fishing Expeditions* como Situações Limite: a sua não previsão jurídica no artigo 26.º do MCOCDE e alguns protocolos adicionais das CDTs

O vasto âmbito do art. 26.º do MCOCDE e do art. 1.º do MTIEA, dado pelo conceito aberto de “relevância previsível” encontra a sua razão de ser não só no limite ulterior da proibição das *fishing expeditions*, mas também na garantia de algum controlo pelo Estado requerido face à atribuição dos seus recursos que se destinam a reunir e a transmitir as informações solicitadas. Aqui terão de ser respeitados tanto o direito de defesa do contribuinte como o seu direito à

---

<sup>42</sup> DOURADO, Ana Paula, em anotação ao Comentário do art. 26.º do MCOCDE, na obra Klaus Vogel, *Double Taxation...*, p. 2192, nota 251.

<sup>43</sup> O privilégio contra a auto incriminação apenas protegerá o contribuinte do Estado requerente, assim que este Estado tenha obtido as informações relevantes do indivíduo em concreto, uma vez que o mesmo não se aplicará à grande maioria dos pedidos de informação que procuram obter informações de terceiros, tais como bancos, intermediários ou outras Partes Contratantes e não do indivíduo sob investigação.

<sup>44</sup> Vide, TEDH, caso *Khodorkovskiy vs. Rússia* (*Application* n.º 5829/04 de 31.05.2011); e o Requerimento pendente n.º 11082/06, de 25.07.2013.

<sup>45</sup> A este respeito o Tribunal Federal Suíço rejeitou um pedido de TIF para fins criminais no caso *Yukos* com base no facto de que a informação seria utilizada para perseguição política: “A totalidade destes elementos confirma a suspeita de que o procedimento penal foi, portanto, utilizado para os fins do poder estabelecido, a fim de ir atrás da classe dos “oligarcas” ricos e de afastar adversários políticos potenciais ou declarados. Daí resulta que a Assistência Mútua não pode ser concedida...” (Tribunal Federal de 13.08.2007).

confidencialidade. Logo, se este for identificado num determinado pedido a ligação entre a informação procurada e o contribuinte podem ser controlados. Segundo Schenk Geers, a RP implica uma ligação à tributação, no que diz respeito ao contribuinte individual, incluindo a implementação de processos fiscais <sup>46</sup>.

Todavia, o MCOCDE não define *fishing expeditions* mas os Comentários do MCOCDE fazem-lhes referência nomeadamente na sua atualização de 2012 que por ser mais detalhada as coloca em conformidade com o MTI sobre os TIEAs, plasmadas no n.º 5 do Comentário ao art. 26.º do MCOCDE, mencionando brevemente que o *standard* de “relevância previsível” se destina a proporcionar e garantir a operacionalidade da TIF na medida mais ampla possível, ao mesmo tempo que procura esclarecer que os ECs não estão em liberdade de se envolver em “expedições ao acaso” ou de solicitar informações que são desprovidas de relevância para os assuntos fiscais de um determinado contribuinte.

Também o MTI define *fishing expedition*, como sendo os “pedidos especulativos de informação que não têm qualquer ligação aparente a um inquérito aberto ou investigação”. Assim, combinando o plasmado no Comentário ao art. 26.º do MCOCDE com a definição prevista no MTI, ponto 8, n.º 23 <sup>47</sup> podemos concluir que as *fishing expeditions* são equivalentes a pedidos especulativos desprovidos de relevância e de um nexo aparente referentes a um inquérito ou investigação abertos, não podendo os ECs “andar à pesca de informações” sobre um determinado contribuinte em concreto sem que sejam devidamente observados critérios legais, adequados e proporcionais para que se possa levar a cabo uma determinada investigação fiscal. Assim, essa relação e a consequente relevância existirão se houver um inquérito ou investigação devidamente fundamentado e baseado em critérios legais. Neste particular, as autoridades requerentes devem apresentar um caso suficientemente detalhado, o que significa que já devem existir provas razoáveis acerca de um contribuinte específico, não podendo nunca o pedido basear-se numa mera suspeição. Com efeito, neste campo existem determinados protocolos adicionais às CDTs que tentam definir a RP usando alguns (ou todos) os elementos da *checklist*, (que mais adiante abordaremos com maior pormenor no Cap. 3), tendo em vista definir o que não pode ser solicitado ao outro EC. Por ex., o n.º 8 do Protocolo Adicional à CDT celebrada entre Portugal e Panamá relativa aos Impostos sobre o Rendimento na relação com o art. 25.º diz o seguinte:

- a) Fica entendido que as informações só serão solicitadas uma vez que o EC requerente tiver esgotado todas as fontes regulares de informação disponíveis ao abrigo do procedimento de tributação interno;

<sup>46</sup> GEERS, Schenk em: Seer & Gabert (eds), Mutual Assistance and Information Exchange, 2010, p. 81.

<sup>47</sup> Vide, MTI na redação de 23.01.2006, ponto 8, n.º 23., p. 9.

b) Fica entendido que a assistência administrativa prevista no artigo 25.º não inclui: (i) medidas destinadas apenas à simples recolha de provas, ou (ii) quando for improvável que a informação solicitada seja relevante para controlar ou administrar questões fiscais de um determinado contribuinte num EC. (Sublinhado nosso) <sup>48</sup>.

Como se pode observar, não é claro o que se entende por “simples recolha de provas”. Se “simples” significar uma recolha aleatória de provas, destinada a fornecer informações sobre as contas bancárias de todos os residentes no outro EC, faz sentido excluí-la da recolha do pedido de informações, uma vez que tal implicaria a existência de uma *fishing expedition*. Em contrapartida, se a “prova” for solicitada por uma Parte Contratante no contexto de uma relação entre a recolha e um contribuinte, a prova terá de ser fornecida. Neste particular, se a alínea b) da CDT fosse interpretada neste último sentido, não se conseguiria cumprir o *standard* internacional. Outros protocolos adicionais às CDTs também se referem à RP e às *fishing expeditions* como é o caso do Protocolo Adicional entre a Áustria e a Eslovénia cuja nota técnica respeitante ao n.º 5 dos Comentários ao art. 26.º MCOCDE contém exemplos de *fishing expeditions* bem como da RP do pedido de informações.

Assim, estamos perante uma situação de *fishing expedition* quando: i) o pedido de informação for feito de maneira aleatória por um EC relativo a contas bancárias detidas por residentes em bancos localizados em outro EC e ii) o pedido de informações sobre um contribuinte específico seja efetuado quando nenhuma transação ou indicação de possíveis transações tenham sido identificadas como envolvendo umnexo com o outro EC e mesmo no contexto da auditoria de um contribuinte.

Os exemplos seguintes revelariam uma RP se: uma AT avaliar a responsabilidade fiscal de um contribuinte suspeitando que este tem uma conta bancária no outro EC, circunstância em que a AC, pode solicitar informações sobre este contribuinte específico e verificar onde um certo número de contribuintes foram identificados, por ex., como detentores de cartões de crédito de bancos localizados em outro EC. No entanto, o Estado requerente deverá ter de procurar sempre todos os meios internos ao seu dispor para aceder às informações solicitadas. Por sua vez, o §2 do referido Protocolo Interpretativo adota o n.º 2.5 do Comentário ao art. 26.º do MCOCDE e esclarece que embora o §1 do Protocolo contenha importantes requisitos processuais destinados a assegurar que as *fishing expeditions* não ocorram, os subparágrafos das alíneas a) a f) do §1 devem ser interpretados liberalmente em ordem a não frustrar o intercâmbio eficaz de informações. Assim, os elementos da *checklist* não podem ser combinados num protocolo relativos a uma convenção ou a um TIEA de forma a restringir a TIF.

---

<sup>48</sup> O art. 25.º do MCOCDE regula a TIF entre Partes Contratantes.

Por ex., o referido Protocolo adicional à CDT celebrada entre Portugal e Panamá exige que as ATs do Estado requerente forneçam às ATs do Estado requerido informações ao fazer um pedido ao abrigo do art. 25.º da CDT e, entre outros elementos, esmiuçando: *i)* o nome e endereço das pessoas sob exame ou investigação e se disponíveis; *ii)* outros dados que facilitem o exame ou investigação dessa pessoa bem como a sua identificação, tais como a data de nascimento, estado civil e o NIF. Afigura-se-nos, no entanto, duvidoso, que a condição cumulativa “nome e endereço das pessoas em exame ou investigação” seja compatível com o *standard* internacional, uma vez que, muitas vezes, o nome é conhecido pelo EC requerido, mas não o endereço, e este último facto não será um obstáculo para a correta identificação do contribuinte na busca e fornecimento de informações relevantes<sup>49 50</sup>.

#### **5.4.7. A essencialidade do princípio da Subsidiariedade como *guideline* para os Estados Contratantes**

O princípio da subsidiariedade diz-nos que antes de se enviar um pedido de TIF a Parte Contratante deve utilizar todos os meios disponíveis no seu próprio território para obter a informação, exceto nos casos em que tal efeito dê origem a dificuldades desproporcionadas. Neste particular, uma vez que a TIF serve, em último caso, o interesse nacional, a aplicação de um tratado fiscal de boa-fé exige que o Estado requerente só faça uso da “reivindicação” depois de tomar os passos necessários no plano doméstico, sem abusar dos recursos do seu outro EC. Assim, visto que os recursos das ATs são escassos uma “reivindicação” de TIF parece implicar um desvio de recursos do EC solicitado em relação aos seus próprios fins domésticos. Além disso, existem limites relacionados com a salvaguarda dos direitos fundamentais dos contribuintes que podem ser colocados em causa e que mais adiante abordaremos.

De acordo com o previsto no MTI Módulo 1 na redação de 2006, recomenda-se que os ECs façam uso de todos os meios domésticos ao seu alcance antes de efetuarem o pedido de TIF a outro EC, a menos que isso coloque em causa dificuldades desproporcionadas. Assim, à partida deve ser mais fácil para a Parte requerida obter as informações pretendidas do que para a Parte requerente, dado que, por ex., as obtenções de informações de um fornecedor da Parte requerida podem conduzir às mesmas informações do que procurando informações de um grande número

---

<sup>49</sup> Seguimos de perto a posição de Ana Paula Dourado, em anotação ao art. 26.º do MCOCDE da obra Klaus Vogel on Double Taxation..., p. 2181.

<sup>50</sup> Já a interpretação contrária resulta do n.º 58 do Comentário ao MTIEA onde se pode ler: Exemplo 1 (subparágrafo da alínea *a*) Onde uma Parte pede informações sobre uma conta, mas a identidade dos titulares da conta é desconhecida, o subparágrafo da alínea *a*) pode ser satisfeito fornecendo (número de conta ou informação de identificação semelhante. O n.º 5.1 da Atualização de 2012 do Comentário ao art. 26.º do MCOCDE confirma esta interpretação, acrescentando a questão de como um pedido tem de ser específico com o respeito a essa pessoa é normalmente abrangida no âmbito da aplicação dos subparágrafos das alíneas *a*) e *b*) do §3 do art. 26.º do MCOCDE.

de compradores na Parte requerente. Logo, tal princípio é essencial a nível global, uma vez que serve de “farol orientador” para os ECs, auxiliando-os antes de ser iniciado um dado processo de TIF, fazendo com que estes esgotem primeiramente todos os seus meios fiscais domésticos disponíveis antes de consultarem um outro EC para o fornecimento de determinada informação.

#### **5.4.8. A verificação das condições de operacionalidade da troca de informações**

Para que a TIF opere, necessário se torna que o EC requerido verifique se duas condições estão preenchidas: *i*) ser dado conhecimento da TIF às autoridades competentes e *ii*) o requisito da RP estar preenchido antes de se fornecer a informação solicitada, não sendo o EC obrigado a concedê-la se uma das condições não ocorrer. Este tem assim possibilidade de a conceder do ponto de vista da Convenção, desde que a sua lei interna o permita, *maxime* se as condições de direito interno forem cumpridas ou qualquer outro tratado bilateral ou multilateral o imponha (por ex., ao abrigo da Diretiva da UE sobre TIF).

No entanto, com a exceção de “autoridade competente”, como acima referimos as condições do art. 26.º do MCOCDE devem ser interpretadas independentemente do seu significado na lei doméstica do Estado requerido. Neste contexto, em caso de dúvida, o Estado requerido deverá pedir ao Estado requerente uma clarificação tendo em mente que o objetivo do referido art. 26.º é assegurar a mais ampla troca de informações possível. Aqui o n.º 71 do Comentário ao art. 7.º do MTIEA prevê que o Estado requerido pode recusar a concessão de informações se o pedido não estiver em conformidade com o seu acordo, após ter notificado a AC do Estado requerente das deficiências e de não ter obtido informação relevante, explicando o motivo da recusa<sup>51</sup>. Logo, mesmo que o Acordo Modelo seja mais detalhado do que o MCOCDE e, desta forma, proteja o Estado requerido das *fishing expeditions*, a recusa para fornecer informações é baseada nas mesmas condições e fundamentos básicos. Assim, acompanhamos a posição de Ana Paula Dourado, quando afirma que a ausência de interesse interno já não pode ser invocada pelo Estado requerido para que possa operar a recusa do fornecimento de informações, mas isto só interessa quando se tratar de informação concedida com vista à administração ou à aplicação da lei doméstica, porque a cláusula de informação menor afetará sempre ou potencialmente o interesse nacional. Logo, a condição negativa acima referida é, sempre relevante no caso de um TIEA, dado que esta última apenas abrange a TIF que seja previsivelmente relevante para a administração e aplicação da legislação nacional dos ECs conforme disposto no art. 1.º do MTIEA<sup>52</sup>.

<sup>51</sup> Vide, MTI (2006), ponto 13.9. n.º 47, p. 17: relativo ao pedido em conformidade com os termos do instrumento internacional ponto 71 do Comentário ao MTIEA sobre o art. 7.º

<sup>52</sup> DOURADO, Ana Paula, em anotação ao art. 26.º do MCOCDE da obra de Klaus Vogel on Double Taxation..., p. 2186, notas 218 e 219.

#### **5.4.9. O Dever de Tratamento Secreto da Informação: Breves referências ao princípio da não discriminação e a *domestic Law*. Análise do §2 do artigo 26.º do MCOCDE e o Segredo de Informação**

Dispõe o §2 do art. 26.º do MCOCDE que qualquer informação recebida por um EC deve ser tratada como secreta. Todavia, ao abrigo da legislação de ambos os Estados e com a aceitação da AC do Estado fornecedor, as informações recebidas por um EC podem ser utilizadas para outros fins. Neste contexto, tal norma exige que as ACs que recebem a informação ao abrigo do §1 do art. 26.º do MCOCDE, só a divulguem a pessoas ou autoridades e aos tribunais competentes em matéria de administração, execução, determinação de recursos ou fiscalização dos impostos abrangidos pelo referido art. 26.º. Assim, em regra, a informação obtida só pode ser utilizada para fins específicos. Para além destes parâmetros mínimos de sigilo esta obrigação é relativa por estar ligada a um princípio não discriminatório ou equivalente, segundo o qual o EC deve tratar as informações obtidas pelo outro EC da mesma forma que as trata a nível da *domestic law*. Logo, o princípio da equivalência envolve a aplicação de diferentes regras processuais, procedimentais e vários níveis de proteção nos ECs, dentro do quadro dos limites do MCOCDE.

No entanto, esta *crossed reference* ao direito interno parece-nos estar incompleta, uma vez que o MCOCDE inclui parâmetros de sigilo, *maxime* os relativos às pessoas a quem a informação pode ser divulgada e os fins para o qual esta pode ser utilizada, só podendo ser difundida a um determinado grupo de pessoas e empregue para efeitos de liquidação ou cobrança de impostos.

Todavia, a alteração de 2012 do MCOCDE ao §2 permite que os ECs partilhem as informações recebidas para fins que vão além dos fiscais desde que sejam cumpridas duas condições: *i*) que as informações possam ser utilizadas para outros fins ao abrigo da legislação de ambos os Estados (por ex., no caso de um crime não fiscal, ou de um tratado relativo à assistência judicial); e *ii*) a AC do Estado fornecedor autorizar tal utilização conforme previsto no n.º 12.3 do Comentário do MCOCDE ao art. 26.º. Assim, as ATs do Estado recebedor podem desejar partilhar as informações com outras agências de aplicação da lei e autoridades judiciais desse Estado sobre determinadas questões de alta prioridade (por ex., para combater o branqueamento de capitais, a corrupção ou o financiamento do terrorismo). Já quando um Estado recebedor da informação a deseja utilizar para um fim não fiscal o Estado recebedor da informação deve especificar ao Estado fornecedor qual o objetivo para o qual quer utilizá-la e confirmar que o Estado recebedor pode fazer uso dela de forma lícita, tendo em vista atender a esses outros fins ao abrigo das suas leis internas. Aqui a proteção do segredo fica ainda por alcançar, uma vez que o Estado fornecedor tem de autorizar tal utilização. Por sua vez, espera-se que este permita tal utilização se tiver celebrado acordos internacionais ou outros convénios com o pedido de assistência mútua entre

outras agências de aplicação da lei e as autoridades judiciais. Neste particular, estas entidades que recebem informações ao abrigo do art. 26.º §2 do MCOCDE devem tratar tais informações como confidenciais devendo estas estar coerentes com os princípios do §2, conforme disposto no n.º 12.3 do Comentário ao referido art. 26.º.

Assim, se o fornecimento de informações for contrário ao art. 26.º §3 do MCOCDE, o Estado requerido pode recusar-se a fornecer essa informação e, dessa forma, proteger os interesses dos contribuintes. Logo, o Estado fornecedor tem o dever de zelar pela proteção dos interesses destes últimos, *maxime* defendendo os seus DGF. Contudo, essa decisão é discricionária, visto que não há garantia de que o Estado requerido recuse esse fornecimento. Tudo isto significa que a posição do contribuinte não está suficientemente protegida no que concerne ao dever de sigilo por parte do Estado requerente. Segundo Alexander Rust a regra de sigilo de uma CDT prevalece sobre quaisquer obrigações internas do Estado recebedor para revelar a informação <sup>53</sup>. Nesta linha de raciocínio, o §2 do referido art. 26.º contém uma obrigação proveniente de tratado. Logo, qualquer violação de segredo tal como definido nas regras internas, é simultaneamente uma violação do direito internacional sujeito às sanções disponíveis <sup>54</sup>.

Deste modo, as regras domésticas sobre sigilo em matéria fiscal destinam-se a salvaguardar a informação sobre os factos e os direitos dos contribuintes. Segundo Geers, esses direitos não estão ligados a um interesse fiscal, mas a interesses informativos, comerciais ou profissionais <sup>55</sup>. Assim, quando há uma violação das obrigações de sigilo pelo EC que recebe a informação a mesma também acarreta ao mesmo tempo uma transgressão do tratado fiscal bilateral. Já do ponto de vista do contribuinte o mesmo é intitulado pelo tratado para que possa operar sobre este um regime fiscal interno não discriminatório podendo e devendo valer-se de *legal rights* ao abrigo da *domestic law* do EC que recebe as informações.

Contudo, se o Estado requerido tiver motivos para suspeitar que o Estado requerente não irá respeitar a confidencialidade da informação fornecida, nomeadamente porque nas situações de TIF prévia não respeitou a confidencialidade ou porque a sua legislação interna não foi atendida podem ser aplicadas sanções ao Estado requerido que forneceu a informação <sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> Rust & Fort (eds), *Exchange of Information and Bank Secrecy* (2012), pp. 181-182;

<sup>54</sup> Vide a este propósito, com interesse, o Protocolo do tratado fiscal Áustria-Eslovénia.

<sup>55</sup> GEERS, Schenk em: Seer & Gabert (eds). *Mutual Assistance and Information Exchange* 2010, p. 108.

<sup>56</sup> Vide na jurisprudência americana o caso *Aloe Vera*, em que o Tribunal Distrital Americano do Arizona de 02.02.2007, proc. n.º CV-99-1794-PHX-JAT, 99 AFTR 2d 2(X)7-895 *Aloe Vera of America Inc. et al. vs. U.S.* em que se concluiu que a AT dos EUA não tinha motivos para suspeitar que o Estado requerente não respeitaria a confidencialidade da informação desde que a mesma fosse fornecida. A esta luz, o Tribunal Distrital Americano do Arizona sentenciou que o tratado fiscal EUA-Japão não autoriza a divulgação de informações falsas relativas à declaração de impostos. Neste caso a informação falsa consistia numa estimativa do potencial para rendimentos não declarados, porque a AT dos EUA não tinha base para a estimativa e a mesma sabia disso.

#### **5.4.10. Possibilidade de divulgação da informação a pessoas ou às autoridades competentes**

No seguimento da norma internacional, o §2 do art. 26.º do MCOCDE prevê a possibilidade de divulgação de informação às pessoas ou autoridades, *maxime* tribunais e órgãos administrativos, encarregues da liquidação ou cobrança, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes tributos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações obtidas apenas para os fins referidos, podendo as mesmas serem reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.

No que respeita à divulgação de informação em processos judiciais públicos ou em decisões judiciais, (*maxime* os casos tratados por tribunais administrativos e fiscais ou em processos administrativos ou penais por infrações fiscais) a partir do momento em que a informação é divulgada torna-se do conhecimento geral. Contudo, o MCOCDE não permite qualquer revelação de informação fora dos processos judiciais ou por razões que não as taxativamente elencadas no aludido art. 26.º. Neste sentido, as informações tratadas como confidenciais ou secretas ao abrigo deste artigo ou disposições similares das CDTs não podem ser concedidas a outras entidades, uma vez que tal contende com os DGF do contribuinte *maxime* o seu direito à reserva da intimidade da vida privada e demais direitos *intuitu personae*.

#### **5.4.11. Os Limites à Troca de Informações previstos no §3 do artigo 26.º do MCOCDE, sua análise e objetivo e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes.**

O direito de recusar um pedido de informação resulta dos princípios gerais do direito internacional público para além das condições e limites estabelecidos no art. 26.º do MCOCDE nos casos em que haja motivos para crer que o sigilo da informação exigida no §2, não será respeitado ou que a informação será mal utilizada. Neste sentido, se uma das condições do §3 do referido art. 26.º for satisfeita, não há obrigação de fornecer informações nem de fazer investigações ao abrigo de uma CDT. Contudo, considerando que a alínea c) é um limite derivado do direito internacional público e não do direito interno, não há uma proibição de conceder as informações se apenas ocorrerem as circunstâncias da alínea c) isto é, o Estado requerido tem um poder discricionário para o conceder ou não, desde que uma situação nos termos de a) ou b) não esteja verificada. Por sua vez, a verificação das alíneas a) ou b), é uma questão de direito interno, mesmo que legitimando uma recusa de fornecimento de informações da perspetiva do direito internacional público, porque são condições a serem verificadas no nível doméstico, e se, apesar disso, a informação for concedida as consequências parecem-nos ser tiradas puramente a nível da *domestic law*. Uma questão correlacionada a esta última consiste em saber se as informações obtidas

ilicitamente podem ser utilizadas de forma válida<sup>57</sup>. A este respeito, *prima facie*, ao que parece, desde que o §2 seja observado e cumprido o art. 26.º do MCOCDE a tal nada parece obstar, porquanto este normativo não contém qualquer proibição a este respeito. Contudo, *summo rigore* afigura-se-nos duvidoso que tal interpretação normativa tenha agasalho no princípio da legalidade, própria de um ED Democrático.

Deste modo, a proibição de utilização de tais provas no EC requerente depende deste último, *maxime* da legislação fiscal doméstica deste. Neste sentido, embora haja uma limitação do âmbito do §1, o §3 e respetivas alíneas *a)* e *b)* contêm um princípio de equivalência traduzido numa obrigação de *facere* numa ótica internacional e doméstica, a fim de assegurar a correta aplicação de um tratado fiscal e do direito interno. A esta luz, é importante sublinhar que os §§ 2 e 3 são autónomos entre si, o que significa que o §2 é aplicável ao destinatário da informação, ao passo que o §3 é aplicável ao fornecedor da informação. Como bem refere Ana Paula Dourado, posição que seguimos de perto, o sigilo no §2 é uma condição necessária, mas não suficiente para negar o fornecimento de informações nos termos do §3, configurando, portanto, um mero limite para as ATs que receberam a informação<sup>58</sup>. Neste particular, as alíneas *a)* e *b)* do §3 do referido art. 26.º tratam dos limites à obrigação de obtenção e fornecimento de informações solicitadas. Assim, um EC não está obrigado a realizar atos que seriam incompatíveis com o seu próprio sistema jurídico como também não é obrigado a executar medidas administrativas em desacordo com as leis e a prática administrativa do Estado que solicita informações. Esta última condição baseia-se no princípio da reciprocidade, no sentido de que um EC não é obrigado a obter informações ou a proceder à investigação de informação que não possa ser obtida pelo Estado requerente numa situação de reciprocidade.

Constatamos assim que a cláusula de reciprocidade plasmada no §3 alínea *b)* apenas permite uma recusa de fornecimento de informações quando o Estado requerente não puder por razões legais e de prática administrativa fornecer informações semelhantes. Como bem salienta Ana Paula Dourado, a implementação prática da TIF reside numa concreta relação de tensão entre os interesses do EC requerente e os interesses do EC requerido, especialmente se não houver equilíbrio no seu intercâmbio recíproco e efetivo de informação<sup>59</sup>. Assim, mesmo que a reciprocidade se refira a razões legais e de prática administrativa o Comentário do MCOCDE dá uma interpretação ampla destas cláusulas, ao contemplar que a recusa de fornecimento da informação é justificada nos dois últimos casos se um EC aceitar a vantagem do sistema mais amplo do outro EC,

<sup>57</sup> A este respeito vide: DOURADO, Ana Paula em: Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies, EUI Working Paper RSCAS, nov. 2013.

<sup>58</sup> DOURADO, Ana Paula Dourado, em anotação ao art. 26.º do MCOCDE da obra de Klaus Vogel on Double Taxation..., p. 2203, nota n.º 289.

<sup>59</sup> DOURADO, Ana Paula, ob. cit. na nossa nota 58, p. 2204, nota 293.

conforme disposto nos n.ºs 15.1 e 18 do Comentário ao referido art. 26.º. Assim, se as diferenças estruturais nos sistemas de informação limitarem a TIF baseada nas alíneas *a)* e *b)* do §3 do art. 26.º do MCOCDE, o objetivo das disposições não será alcançado. Além disso, o n.º 18 do Comentário ao art. 26.º recomenda que, nesse caso, os ECs alarguem o âmbito da TIF. Logo, o *standard* atual de TIF e o trabalho do Fórum Global não visam apenas melhorá-la com base nos TIEAs, mas também contribuir para a redução das diferenças estruturais existentes ao abrigo do mecanismo da revisão por pares. Igualmente, o MTI recomenda a implementação de um código de conduta organizado em várias etapas para ser seguido quando um EC solicita informações ao outro EC<sup>60</sup>. Em suma, a falta de reciprocidade tem, portanto, de ser entendida como uma espécie de *feedback* em relação às informações solicitadas não obtidas.

Em síntese, o §3 não permite regra geral, uma recusa do fornecimento de informação por parte de um Estado requerente com base no argumento do segredo de informação fundamentado no princípio da não discriminação. No entanto, de acordo com a alínea *c)* do §3 do art. 26.º do MCOCDE a informação pode ser negada se for contrária aos princípios básicos enformadores de um ED *maxime* contrária à ordem pública internacional.

#### **5.4.12. Direitos e Garantias dos Contribuintes em sede de Troca de Informações 1.ª Aproximação**

Algumas leis domésticas preveem direitos processuais e salvaguardas para os contribuintes, incluindo os afetados pelos procedimentos de investigação fiscal, auditorias, recolha de informação, medidas ou TIF, sendo certo que tais direitos e salvaguardas incluem geralmente os *notification, consultation* e *intervention rights* e as suas respetivas regras. Estes últimos incluem um direito de desafiar a TIF após notificação, ou direitos de impugnação *maxime* a recolha de informações respeitantes às medidas tomadas pela Parte requerida<sup>61</sup>. Neste sentido, em caso de suspeita de fraude fiscal ou de existir um risco sério de que a notificação implique a cobrança de impostos devidos no Estado requerente, este último deve indicar essas suspeitas ao Estado requerido. A esta luz, o MTI recomenda que os ECs se informem mutuamente da sua legislação ou da prática administrativa relativa à notificação<sup>62</sup>. Neste campo, poucos EMs da UE preveem um

<sup>60</sup> Neste sentido, o critério decisivo para avaliar a reciprocidade é “o mais baixo dos dois níveis de intensidade de investigação” e resulta aproximadamente do mesmo volume de informação trocada sendo atualmente entendida como sendo hostil ao *standard* da OCDE.

<sup>61</sup> Por exemplo, no Luxemburgo as ATs notificam o titular da informação da sua decisão de pedir a informação relevante e tanto o titular (por exemplo, um banco) como o contribuinte podem opor-se à TIF no prazo de um mês. Assim, se o titular for um banco, este último decidirá se irá informar o contribuinte e muito provavelmente fá-lo-á. O assunto é decidido pelos tribunais administrativos ao abrigo das suas regras de processo sumário, uma vez que este tipo de processo reduz a eficácia da TIF. Vide RUST, Alexander, *Exchange of Information and Bank Secrecy* 2012, pp. 28 e 50.

<sup>62</sup> Vide, n.ºs 54-55 do MTI na redação de 23.01.2006.

direito à notificação no caso de pretenderem fazer um pedido, não tendo o contribuinte neste caso praticamente nenhum direito de proibir esses pedidos *maxime* não tem forma de se defender ou de bloquear *sponte sua* os pedidos de TIF praticados tanto por EMs como por ECs. Assim, a informação obtida pela AT é a que se encontra na posse das autoridades ou que seja obtida por quaisquer procedimentos de investigação como previsto na sua lei interna e disposto no Comentário n.º 16 ao art. 26.º do MCOCDE. Aqui, o EC não é obrigado por tratados a obter informações ilegalmente e é discutível se pode utilizar informações obtidas dessa forma <sup>63</sup>. Conforme sentenciou o Tribunal Federal Suíço, ao abrigo do direito suíço, não podem ser trocadas informações quando o pedido das autoridades requerentes se baseie em informações que foram obtidas ilegalmente <sup>64</sup>. Neste particular, o §5 do referido art. 26.º introduz limites ao conceito de restrições legais domésticas e de proibições ao abrigo do §3 e, desta forma, obriga a uma certa harmonização da *domestic law* na medida em que o sigilo bancário já não pode ser invocado como fundamento para a não transmissão de informações *inter* Estados, ao abrigo dos §§3 e 5 do referido art. 26.º, uma vez que a própria norma internacional dispõe que em que caso algum as disposições do §3 podem ser construídas no sentido de permitir a um EC recusar o fornecimento de informação porque a mesma se encontra detida por um banco ou qualquer outra instituição financeira bem como à informação detida por um mandatário ou por uma pessoa que age na qualidade de agente ou fiduciário ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa <sup>65</sup>. Logo, o §3, alínea c) do art. 26.º do MCOCDE limita a obrigação de fornecer informações nos casos que envolvam sigilo comercial ou profissional. Este limite justifica-se para evitar a concorrência prejudicial provocada de forma intencional ou de forma não intencional pela TIF entre ATs. Assim, a proteção dos segredos pelo tratado é principalmente concebida para servir os interesses do Estado ao qual as informações são solicitadas tendo em vista a não divulgação dos seus dados económicos. Neste particular, os limites do §3, alínea c) ocorrerão por ocasião da TIF para efeitos da determinação correta dos direitos fiscais, avaliação ou cobrança de impostos conforme o disposto no n.º 19.2 do Comentário ao referido art. 26.º do MCOCDE. Além disso, uma vez que as ATs do Estado requerente são obrigadas a guardar qualquer informação recebida (como consta do n.º 2 do Comentário ao aludido art. 26.º) a sua violação só ocorrerá se as mesmas puderem tirar partido dele. Deste modo, sempre que o Estado requerido tenha acesso à informação protegida, quaisquer detalhes sobre o sigilo comercial, ou outro

---

<sup>63</sup> Conforme sentenciado no Tribunal Distrital dos EUA para o Distrito Central da Califórnia, de 13.11.2000. Docket n.º CV 00-06975.

<sup>64</sup> No caso em apreço, as ATs francesas tinham descoberto uma conta bancária de um casal francês no HSBS na Suíça por causa dos dados roubados por um antigo empregado do HSBS no mesmo país. O acima mencionado cidadão foi condenado pelo Tribunal Penal Federal Suíço em 2015, e portanto, a origem criminosa dos dados era indiscutível: Vide, Tribunal Federal Suíço, 17.03.2017, proc. n.º 2C1000/2015.

<sup>65</sup> Cf., §5 do art. 26.º do MCOCDE.

segredo relevante, os documentos a enviar devem ser eliminados e as restantes informações devem ser trocadas <sup>66</sup>. Neste último caso, o Estado requerido pode também ter em conta se existe qualquer risco sério de que a obrigação de confidencialidade possa ocorrer nos termos do §2. Nesta matéria, seguimos de perto a posição de Ana Paula Dourado, quando nos diz que os termos “comércio”, “negócios”, “industrial”, “segredos profissionais” e “processo comercial” no §3, alínea c) do art. 26.º do MCOCDE não aparecem definidos no próprio modelo da convenção tendo de ser interpretados de forma autónoma face à lei fiscal doméstica. Neste sentido, uma vez que o §3 limita o §1. e configura uma exceção em relação a este, a interpretação de acordo com a lei doméstica, através da aplicação do §2 do art. 3.º MCOCDE levaria a vários significados e, frequentemente, a um significado mais amplo do que o pretendido pelo tratado fiscal bilateral e comprometeria nessa medida o princípio da reciprocidade <sup>67</sup>. Logo, o objetivo do §3, alínea c), do referido art. 26.º é o de proteger os conhecimentos no domínio das atividades económicas, cujo sigilo poderia ser ameaçado se terceiros o exigissem. Assim, o seu âmbito de proteção abrange os factos e as circunstâncias de importância económica utilizados pelos contribuintes a serem avaliados numa situação concreta <sup>68</sup>. Finalmente, um EC pode recusar-se a fornecer informações por razões de política pública (*maxime* por colocar em causa a ordem pública internacional) devendo este limite à TIF servir como um justificativo para a tutela dos direitos e interesses juridicamente protegidos dos contribuintes. Quanto a este *quid*, tem razão Ana Paula Dourado quando refere que o argumento baseado na ordem pública internacional é válido e permitido, devendo este ser sempre objeto de uma interpretação restritiva, operando como uma cláusula de salvaguarda para os casos estritamente excecionais <sup>69</sup>. O que vale por dizer que para o argumento da ordem pública internacional poder ser invocado tem de haver uma violação de tal forma manifesta que ofenda na sua essência os princípios fundamentais constitucionais que enformam o Estado Direito, só sendo esta passível de atuar no plano internacional como última *ratio* para a tutela real, efetiva e em tempo útil de DGF dos contribuintes. Assim, se o pedido de TIF de um EC for contra os direitos e garantias constitucionais fundamentais dos contribuintes, o mesmo deve ser avaliado como sendo contra a política pública do Estado requerido. Neste sentido, a apreciação por parte do Estado requerido implica, avaliações essenciais quanto ao objetivo para

---

<sup>66</sup> Cf., n.º 19.2 do Comentário ao art. 26.º do MCOCDE *in fine*.

<sup>67</sup> DOURADO, Ana Paula, em anotação ao Comentário ao art. 26.º do MCOCDE, da obra Klaus Vogel on Double Taxation... p. 2207 nota 310.

<sup>68</sup> É, pois, controversa a questão de saber se o §3 do MCOCDE é aplicável aos segredos entre empresas associadas ou de outra forma estreitamente relacionadas. Neste sentido, aceitando que esta disposição visa principalmente proteger os dados económicos do EC requerido, é ainda relevante avaliar se existe concorrência entre empresas associadas residentes em dois ECs diferentes (quando o seu interesse seja diferente) porque se os seus interesses forem os mesmos, da alínea c) do §3 do art. 26.º do MCOCDE não pode ser invocado.

<sup>69</sup> DOURADO, Ana Paula, em ao Comentário ao art. 26.º do MCOCDE, da obra Double Taxation... de Klaus Vogel, p. 2208, nota 314.

o qual a informação é solicitada ou como esta vai ser tratada pelo Estado requerente e a sua compatibilidade com os valores fundamentais do *Rule of Law* do Estado requerido. Logo, se esse objetivo e procedimentos resultarem “numa discrepância intolerável com o ED do Estado requerido” é que a ordem pública poderá ser invocada. Assim, se a avaliação for feita de acordo com a legislação interna do Estado requerido outros argumentos sob o §3 podem ser chamados à colação, sendo a política pública excepcional. Todavia, a violação de quaisquer direitos fundamentais internacionais, tais como direitos fundamentais ao abrigo da CEDH ou da UE, podem ser invocados pelo Estado requerido se o mesmo tiver subscrito a primeira ou for um EM da segunda.

#### **5.4.13. A aplicabilidade do §4 do artigo 26.º do MCOCDE para uso de informações para fins fiscais e não fiscais**

Conforme estabelece o §4 do art. 26.º do MCOCDE: “se em conformidade com o disposto neste artigo forem solicitadas informações por um EC, o outro EC deverá utilizar os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais.” (*maxime* fins não fiscais). Neste sentido, a obrigação contida na frase anterior está sujeita às limitações do §3, mas em nenhum caso tais limitações devem ser interpretadas de maneira a permitir ao EC recusar-se a fornecer informações apenas porque este não tem interesse a nível interno. Neste particular, o referido §4 do art. 26.º complementa o escopo do §1 e traça os limites do §3, ao declarar que o Estado Requerido deve fornecer as informações solicitadas à sua disposição ou por meio de investigação, ainda que não possua interesse em tais informações. Logo, desde que sejam cumpridas as condições de operacionalidade do aludido art. 26.º o sistema de TIF traduzir-se-á no fornecimento de informações disponíveis para o Estado Requerido. Já, se pelo contrário, a informação solicitada não estiver tão disponível, o Estado Requerido “usará os seus poderes de recolha” para obtê-la, ficando assim sujeita aos § 3-5 desta norma internacional.

#### **5.4.14. A complementaridade do §5 do artigo 26.º do MCOCDE**

Diz-nos o §5 do art. 26.º do MCOCDE que “em caso algum as disposições do §3 devem ser interpretadas no sentido de permitir que um EC se recuse a fornecer informações apenas porque as mesmas são detidas por um banco, por um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa que age na qualidade de agente ou fiduciário ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa”. Tal como decorre do §4 do referido art. 26.º, o §5 complementa o escopo da TIF ao abrigo do §1 e limita o §3. Assim, as informações mantidas por um banco, outra instituição financeira, um representante ou por uma pessoa que atue na qualidade de agente ou fiduciário ou porque essas informações são conexas com os

direitos de propriedade de uma pessoa não podem ser consideradas protegidas pela legislação nacional ou pela prática administrativa mencionada no §3. De facto, a proteção da legislação interna faz parte do sigilo bancário, constituindo este o “direito ou obrigação de um banqueiro de manter secretas as informações que obtém no exercício das suas atividades”. Nesta linha de raciocínio, sempre que um profissional esteja sujeito a essa obrigação ao abrigo da legislação nacional tem de respeitá-lo, independentemente do local para onde vá.

Já a TIF não pode ser recusada com base no argumento da existência de um beneficiário efetivo e de regras de sigilo bancário aplicáveis num caso concreto. Por outro lado, também o EC não pode recusar o fornecimento de informações ao abrigo de uma CDT com base no seu regime fiscal doméstico. Assim, as informações sobre contas bancárias devem ser transmitidas do Estado requerido ao Estado requerente, o mesmo se aplicando às informações detidas por qualquer fiduciário ou agente.

Como bem refere Ana Paula Dourado “qualquer dever profissional de confidencialidade relacionado com o direito ao silêncio e o direito a um julgamento justo, em última análise, enquadra-se na exceção da ordem pública presente no §3.”<sup>70</sup>

Uma outra questão que se tem colocado a nível interno e internacional, diz respeito à legitimidade do uso de dados roubados. Neste sentido, a compra por parte de terceiros de informação confidencial relativa a contas tituladas por sujeitos passivos não residentes em instituições financeiras bem como de instituições de alguns Estados podem constituir uma frequência criminal através do roubo de dados. Neste contexto, seguimos de perto a posição de Ana Paula Dourado ao afirmar que “o Estado Requerido não é obrigado a fornecer informações relativas a dados roubados, uma vez que isso constitui uma infração às disposições da ordem pública e não está em conformidade com o princípio de interpretação dos tratados de acordo com os ditames da boa-fé” conforme estabelece o art. 26.º do MCOCDE e o §1 do art. 31.º da CVDT. No entanto não há unanimidade na jurisprudência nesta matéria, uma vez que alguns tribunais consideram legítimo um EC usar dados, isto é, informações que foram roubadas, ao passo que outros consideram ilegítima tal atuação por banda do EC<sup>71</sup>. Tal uso de dados pessoais levantou assim conflitos diplomáticos entre os ECs envolvidos no plano internacional.

---

<sup>70</sup> DOURADO, Ana Paula, em anotação ao Comentário ao art. 26.º do MCOCDE, na obra Klaus Vogel on Double Taxation..., p. 2212, nota 336.

<sup>71</sup> A propósito desta divergência jurisprudencial vide, com muito interesse: Ana Paula Dourado na obra Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, na nota de rodapé n.º 336 da p. 2212, onde dá esmiuçada notícia de jurisprudência alemã que considera como legítimo o roubo de dados pessoais, enquanto a jurisprudência francesa dá resposta negativa a esta mesma questão.

#### 5.4.15. Panorama Fiscal Internacional

Os últimos anos do DFI têm vindo a mostrar um grande desenvolvimento da TIF nas suas diversas modalidades que, têm contribuído para um certo “enriquecimento” do *standard* fiscal internacional. Foi neste contexto que surgiu um movimento global direcionado para a TAIF e, em geral para a promoção e defesa da TF a nível global. De facto, desde cedo a OCDE tem envidado esforços que têm contribuído para garantir a almejada *Boa Governança Tributária maxime*, através da criação de uma lista de paraísos fiscais não cooperantes e de um Fórum Global de Ação de Revisão por Pares sobre TIF, que procuram afastar a concorrência fiscal prejudicial e prevenir a proliferação da evasão, da fraude e do branqueamento de capitais a nível fiscal global.

Neste campo, é importante sublinhar, que os obstáculos ao abrigo da lei interna alicerçados em argumentos atinentes ao sigilo bancário, à falta de interesse doméstico e à falta de esforços investigativos recíprocos por parte do outro EC não podem mais ser diretamente invocados. Neste sentido, o Fórum Global tem liderado a implementação do *standard* internacional da TIF com os compromissos de todos os membros do G20. Deste modo, os países são submetidos a um procedimento do Fórum Global de revisão por pares com o objetivo de verificar na prática a ocorrência e a respetiva higidez da TIF.

Sob a direção do Fórum Global, foram concluídos TIEAs com países para os quais as CDTs não são consideradas. Nesta sede, pese embora o nosso *standard* fiscal global caminhe no sentido da criação de uma TAIF multilateral, problema complexo ainda hoje não solucionado na doutrina fiscal internacional diz respeito à privação da condição da RP (ao abrigo do §1 do art. 26.º do MCOCDE e do art. 1.º do MTIEA, não estando para o efeito plasmada na *domestic law* dos ECs) da sua função inicial de evitar a ocorrência de situações de *fishing expeditions*, bem como também de privar o contribuinte de importantes garantias fundamentais, *maxime* meios de reação eficazes para a tutela efetiva dos seus direitos no plano internacional, devendo em sede de direitos e garantias dos contribuintes implementar-se uma Cláusula de Tutela Fiscal Internacional, o que até hoje não se mostra efetivada nem materializada em nenhum Corpo de Leis.

## Capítulo 2

### Os Direitos dos Contribuintes no âmbito do MCOCDE e da União Europeia

#### 1. Classificação dos direitos fundamentais dos contribuintes

Segundo Juliane Kokott, Pascale Pistone e Robin Miller<sup>72</sup> os *taxpayers' rights* podem ser vistos de forma tripartida, desdobrando-se 1.º em direitos processuais que dizem respeito à aplicação por parte dos tribunais de um nível de controlo sistemático sem pôr em causa questões políticas e prioridades legislativas, sublinhando para o efeito a necessidade de existir um sistema fiscal nacional específico. Em 2.º lugar, temos os direitos que impõem sanções neles se incluindo, penalidades (que têm traços comuns com os direitos processuais) destacando-se nos *sanctioning rights* a importância e o respeito pelo princípio da proporcionalidade aquando da aplicação de sanções relacionadas com objetivos legislativos, sendo que em relação a este último em matéria tributária o Estado se encontra mais inclinado a impor penalidades severas com efeito dissuasor a fim de evitar futuras violações das normas fiscais. Contudo, estas podem ter um impacto desproporcional no exercício dos DGF dos contribuintes, sendo necessário, que exista uma eficácia de tais medidas e que as mesmas causem um impacto sobre os contribuintes em ordem a alcançar-se um justo equilíbrio na relação tributária.

Por fim, temos os direitos substantivos em que geralmente não é possível existir um controlo judicial estrito das decisões políticas para fundamentar as leis fiscais, sendo certo que cabe ao Órgão Legiferante determinar como exercer a soberania tributária. No entanto, isso não deve impedir os tribunais de avaliar se o Estado exerceu essa discricionariedade de acordo com o princípio do ED e com os limites externos impostos ao exercício da soberania fiscal, tendo em vista a respeitar os direitos e garantias dos contribuintes.

Podemos referir em síntese, que os direitos processuais dão um efeito prático aos direitos substantivos porque se aplicam a todas as fases do procedimento fiscal, neles se incluindo as regras respeitantes ao registo e identificação de contribuintes, a apresentação de declarações de rendimentos, a realização de auditorias fiscais e a avaliação e cobrança de impostos e sanções, incluindo penalidades. Em relação aos direitos sancionatórios, podemos dar como exemplos, os procedimentos administrativos para a resolução de conflitos entre contribuintes e ATs, bem como os recursos judiciais destinados a assegurar o efetivo exercício dos poderes tributários, de acordo com o ED. Assim, a expressão mais relevante de um Estado Direito é o acesso à tutela jurisdicional efetiva<sup>73</sup>, nele se incluindo vários subprincípios específicos como o acesso à justiça, a

---

<sup>72</sup> KOKOTT, Juliane et.al., Public International Law And Tax Law: Taxpayers' Rights, The International Law Association Project on International Tax Law — Phase 1, GEORGETOWN JOURNAL OF INTERNATIONAL LAW, Vol. 52, 2021, pp. 397-398.

<sup>73</sup> Cf. Neste particular, quanto a Portugal releva o art. 20.º da CRP.

igualdade de armas, o *nemo tenetur* tributário e o *right to be heard*, os quais integram o direito a um julgamento justo e equitativo. A esta luz, são de apontar três direitos principais particularmente importantes no processo tributário, tais como: o *habeas data*, o direito a ser ouvido e o direito à proteção judicial. Tendo em conta a classificação tripartida dos direitos fundamentais do contribuinte *supra* analisada podemos referir de forma sintética, que um dos mais importantes direitos processuais é o *right to an efective legal remedy* de que o contribuinte deve lançar mão quando o mesmo vê potencialmente afetada a sua esfera jurídica. Tal direito comporta assim duas dimensões, por um lado, uma dimensão voltada para os procedimentos administrativos (*maxime* auditorias fiscais, cobranças e devoluções) que envolvem a relação existente entre ATs e os contribuintes afetados, e por outro, os procedimentos judiciais que zelam pela *compliance* da atividade das ATs com a lei. Neste campo, não podemos ignorar que devido à falta de notificação do contribuinte o acesso aos respetivos remédios jurídicos não tem sido fácil, (dada a sua tendencial erosão em vários países) em especial em sede da assistência mútua em matéria fiscal e em situações transfronteiriças de TIF. Desde já se adianta que a nosso ver, os meios não impugnatórios ao dispor do contribuinte se têm revelado pouco eficazes como também nos parece que em certa medida, na prática, os mesmos operam como meras garantias formais dos contribuintes sem verdadeira e real substância.

No que concerne aos direitos substantivos mais afetados, podemos dar especial destaque ao princípio da igualdade e ao direito à proteção dos dados pessoais que são os mais relevantes para o nosso estudo.

Por fim, a nível dos direitos sancionatórios apenas analisaremos o direito à não incriminação (*nemo tenetur*) nas relações tributárias e faremos uma associação deste com o dever de colaboração entre o Fisco e o contribuinte.

### **1.1. Direitos Processuais *Stricto Sensu* 2.<sup>a</sup> Aproximação**

O conceito de direitos processuais abrange todos os direitos que protegem vários aspetos dos procedimentos fiscais, tendo em vista efetivar as normas fiscais substantivas que digam respeito ao procedimento seguido para determinar e cobrar o imposto devido. Cumpre aqui referir que o princípio “chapéu” aplicável aos procedimentos fiscais é o do ED e neste sentido, os contribuintes precisam de confiar, regra geral, na atuação da AT para a proteção dos seus direitos em sede de TIF.

Nesta sede, o princípio do ED comporta duas vertentes: uma material e outra processual. Assim, por um lado, temos a vertente adjetiva que nos diz que o princípio do ED tem de ser cumprido, tendo em vista a necessidade de cobrar impostos em conformidade com os requisitos estabelecidos pela lei. Por outro, a componente material que significa evitar a ocorrência de qualquer

conduta arbitrária e desproporcionada praticada pelas ATs em violação dos DGF dos contribuintes.

Contudo, o princípio do ED não é autossuficiente, uma vez que *de per se* não consegue por vezes evitar avaliações ulteriores atinentes a violações a DGF. Tal parece significar que apenas funciona em termos teóricos, operando como uma garantia formal dos contribuintes, uma vez que é preciso dar-se algum nível de eficácia em termos práticos a este princípio através do direito do contribuinte a um recurso efetivo no seio do procedimento de TIF, antes de concluída a respetiva decisão judicial, em ordem a obstar a aplicação de medidas fiscais adversas e potencialmente violadoras do princípio da legalidade e eventualmente suscetíveis de causar dano irreparável.

## 1.2. Acesso a documentos fiscais

O acesso a documentos fiscais é uma *conditio sine qua non* para o exercício efetivo do direito de defesa através dos procedimentos fiscais. Deste modo, deverá, regra geral, ser garantido aos contribuintes o acesso a informações que lhe digam respeito e também as que estejam em posse das ATs, uma vez que se assim não for estes não poderão exercer os seus direitos processuais de forma eficiente, em ordem a respeitar-se o princípio da igualdade de armas. Tal ocorre, porque muitas vezes os contribuintes, não conseguem aceder a todas as fontes relevantes de informação que se encontram na disponibilidade da AT. Neste contexto, um bom ex. que nos é dado por Juliane Kokott e Pasquale Pistone diz respeito aos procedimentos transfronteiriços, em sede de assistência mútua sobre TIF, sendo que estes permitem às ATs de um país adquirir informações provenientes de outras ATs de outros Estados respeitantes à situação jurídica de um contribuinte. O problema que está em causa nesta matéria é que tais procedimentos parecem-nos ser exclusivamente voltados para o fornecimento de informações às ATs, privando por vezes os contribuintes de acederem por sua própria iniciativa à informação fiscal trocada<sup>74</sup>. Com efeito, quando os contribuintes não conseguem obter uma informação relevante no Estado da fonte e quando não têm uma relação direta com as ATs desse mesmo Estado, tais procedimentos podem criar uma situação jurídica injusta que pode comprometer e violar o princípio da igualdade de armas, vindo por sua vez a colidir com a eficácia prática do exercício do direito à defesa. Por isso, a nosso ver, o *habeas data* deverá ser entendido como um requisito básico que se destina a assegurar não só a equidade através dos procedimentos fiscais, mas também deve abranger as STF dos contribuintes<sup>75</sup>.

---

<sup>74</sup> Vide, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, *Taxpayers in International Law: International Minimum Standards for the Protection of Taxpayers' Rights*, 2022, Oxford, Hart Publishing, p. 511.

<sup>75</sup> Ob. cit. p. 207.

Logo, a circunstância em relação à qual as ATs obtêm informação através de meios de assistência mútua não deverá coartar o acesso (pelo menos parcial) às mesmas por parte dos contribuintes, devendo, neste campo, respeitar-se o princípio da não discriminação internacional. De facto, o acesso a documentos é parte integrante do direito a um *fair trial*, conforme plasmado no n.º 1 do art. 6.º da CEDH que se aplica em termos amplos na UE, tornando-se a CDFUE aplicável relativamente a dois conjuntos de disposições relevantes que afetam o acesso aos documentos dos contribuintes. Por um lado, o art. 47.º da CDFUE sobre o *right to a fair trial* e, por outro, o n.º 2 do art. 41.º da CDFUE sobre o direito à boa administração, o qual vem previsto no art. 42.º da CDFUE que diz respeito ao acesso aos documentos provenientes do Parlamento Europeu, do Conselho e da Comissão. Assim, o *standard* mínimo de proteção aplicável no seio da UE é o mesmo tanto no n.º 1 do art. 6.º da CEDH como no art. 47.º da CDFUE. Todavia, é importante ressaltar que o *right to a fair hearing* não se resume a litígios relativos a direitos da *civil law* e a obrigações ou ações penais. O *habeas data*, encontra-se ligado ao *right to a fair hearing*, na medida em que os contribuintes apenas podem estar em posição de se defender quando os mesmos tenham acesso a documentos que sejam relevantes para os seus casos em específico. Tal constitui uma obrigação tanto das autoridades administrativas como das ATs, na medida em que os contribuintes têm de ter um acesso mínimo aos documentos relevantes em posse destas, se necessário via procedimento para a divulgação de tais documentos que lhe digam respeito. Pelo contrário, se o acesso não for garantido por tais entidades tem como consequência, a negação do *right to a fair hearing*, conforme plasmado no n.º 1 do art. 6.º da CEDH.

Nesta matéria, o TEDH, no caso *Chambaz*, pronunciou-se acerca da negação deste direito fundamental, concluindo para o efeito que a recusa de acesso a documentos detidos pelas ATs respeitantes ao contribuinte desproviavam-no do *right to a fair trial* plasmado no art. 6.º da CEDH, colocando em causa o princípio da igualdade de armas<sup>76</sup>. Assim, a CDFUE prevê o direito de acesso aos documentos em duas situações que são consideradas especiais em relação à disposição geral do *right to a fair trial*, que vem garantida pelo art. 47.º da CDFUE. A 1.ª é a de que o direito de acesso aos documentos é um elemento constitutivo do direito a uma boa administração, conforme dispõe o art. 41.º da CDFUE; e a 2.ª é a que visa fornecer aos contribuintes a faculdade de terem os seus assuntos tratados em prazo razoável pelas instituições e que os mesmos sejam analisados e ponderados com imparcialidade e com justiça. Neste direito inclui-se o acesso aos ficheiros dos contribuintes destinando-se este a respeitar os seus interesses da confidencialidade e do sigilo profissional e negocial. Logo, o *habeas data* constitui um pré-requisito para o exercício efetivo do direito de defesa do contribuinte.

<sup>76</sup> Vide, TEDH, Caso *Chambaz* proc. n.º 11663/04, de 05.04.2012.

Neste campo, o TJUE no caso *Glencore* teve a oportunidade de se pronunciar acerca do acesso aos documentos detidos pelo contribuinte no contexto de uma auditoria de IVA.<sup>77</sup> Discute-se neste caso o problema de o contribuinte não ter sido admitido a participar em processos finais relativos aos seus fornecedores, apenas lhe tendo sido dado acesso a auditorias fiscais selecionadas pela AT de acordo com os seus próprios critérios. Aqui o TJUE reconheceu o direito de acesso a todas as auditorias relevantes, assim como o direito a um processo equitativo nos termos do art. 47.º da CDFUE.<sup>78</sup> O mesmo Tribunal especificou ainda que o direito de acesso aos documentos não pode apenas limitar-se aos documentos em que a AT baseou a sua decisão contra o contribuinte, abrangendo também os elementos de prova recolhidos pela AT que sejam potencialmente benéficos, assim como a demonstração de que o contribuinte agiu legalmente.

Todavia, é importante sublinhar que o direito de acesso a documentos não é um direito absoluto, uma vez que este pode ser limitado no decurso de auditorias fiscais e pela legislação fiscal doméstica dos ECs que protejam o sigilo fiscal e profissional. Assim, nesta matéria, há duas áreas da UE em que o *habeas data* tem especial influência: *i*) STF na assistência mútua entre ATs e *ii*) situações transfronteiriças relativas a procedimentos de resolução de litígios fiscais. Neste trabalho, analisaremos apenas a primeira situação por ter um maior impacto nos direitos e garantias dos contribuintes, em particular no acesso a dados fiscais em sede de TIF.

### **1.3. O acesso a dados fiscais e o seu enquadramento na assistência mútua**

A questão do acesso aos documentos tem sido abordada ao longo do tempo pelo TJUE com especial destaque nos processos relativos à TIF na UE, na perspetiva da DAC e também da CDFUE. Vejamos o problema do ponto de vista quer dos direitos dos contribuintes no EM requerente, quer dos direitos dos contribuintes no EM requerido.

No que concerne ao EM requerente, é importante aqui chamarmos à colação o caso *Sabou*<sup>79</sup>, que é relevante em sede de *habeas data* e de direitos de defesa dos contribuintes. Nele, colocou-se a questão de saber se a DAC estabelecia não só o direito das ATs de receberem informações, mas também o direito de o contribuinte se envolver no quadro da assistência mútua no âmbito da qual essas informações foram transmitidas. Neste caso, o contribuinte tinha reivindicado o direito de: *i*) ser informado antecipadamente sobre o pedido de assistência mútua a fim de ser autorizado a formular as perguntas às autoridades requeridas; e *ii*) de ser admitida a audição de testemunhas noutros EMs. Em face disso, o TJUE rejeitou o ponto de vista de que a diretiva conferia tais

<sup>77</sup> Vide TJUE, Caso *Glencore*, proc. n.º C-189/18, de 16.10.2019.

<sup>78</sup> É, por isso, que uma defesa efetiva nesta matéria pressupõe o conhecimento das informações sobre as quais o contribuinte está a ser avaliado ou sobre as quais é negado o direito à dedução do IVA.

<sup>79</sup> Vide, TJUE, Caso *Sabou* proc. n.º C-276/12 de 22.10.2013.

direitos, mas acrescentou que o respeito pelos direitos de defesa é um princípio geral do direito da UE que se aplica sempre que as autoridades procurem adotar uma medida que afete negativamente o contribuinte. De acordo com este princípio, os contribuintes devem ser colocados numa posição de igualdade de armas que lhes permita exprimir a sua opinião sobre as informações sobre as quais as autoridades tencionam basear a sua decisão quando os mesmos vejam os seus interesses afetados de forma significativa. Por isso, as ATs dos EMs estão sujeitas a esta obrigação quando tomam decisões abrangidas pelo âmbito de aplicação do direito europeu, mesmo que a legislação da UE aplicável a um dado caso não preveja expressamente essa exigência procedimental. O TJUE concluiu que o respeito pelos direitos de defesa do contribuinte não exigem que este participe na formulação do pedido de informações, sublinhando o mesmo Tribunal, que nada impede um EM de alargar o direito a ser ouvido a outras partes da fase de investigação, envolvendo o contribuinte em várias fases da recolha de informações, *maxime* a inquirição de testemunhas. O TJUE reconhece, assim, que existem limitações aos direitos fundamentais e que operam de forma mais ou menos imediata, para que se possa salvaguardar a eficácia da TIF. Em tais circunstâncias, a limitação pode, no entanto, ser apenas de carácter temporal, o que significa que o contribuinte não pode invocar os seus direitos fundamentais durante as fases iniciais da recolha de informações para contestar a legalidade do procedimento de assistência mútua.

*In casu*, no entender do TJUE o respeito pelos direitos de defesa do contribuinte não exige, nem que este participe no pedido de informações enviado pelo EM requerente ao EM requerido, nem que o contribuinte seja ouvido no momento em que os inquéritos que podem incluir a inquirição de testemunhas, sejam efetuados no EM requerido ou antes de esse EM enviar a informação ao EM requerente. Neste aspeto, seguimos de perto a posição de Juliane Kokott e de Pasquale Pistone, ao referirem que esta abordagem restritiva apenas se pode aplicar quando o pedido se refere à verificação das declarações do próprio contribuinte. Caso contrário, os contribuintes devem, em princípio, ser notificados quando são objeto de um pedido de informação específico<sup>80</sup>.

Já no que respeita aos direitos no EM requerido, cumpre analisarmos sucintamente o caso *Berlioz*<sup>81</sup>. Nele o TJUE teve a oportunidade de aceder a dados no campo de ação do direito de controlo judicial atinente a uma sanção por incumprimento de uma ordem de prestação de informações por parte de um intermediário, no âmbito de uma TIF entre ATs efetuada ao abrigo da DAC. Neste contexto, o TJUE sentenciou que o contribuinte tem direito a desafiar a legalidade do pedido de informações ao abrigo do disposto no art. 47.º da CDFUE, devendo o contribuinte ter um nível de acesso mínimo aos documentos do processo. No entanto, conforme assevera o

<sup>80</sup> Opinião da Advogada Geral Juliane Kokott, de 06.06.2013, relativa ao caso *Sabou* proc. n.º C-276/12. § 83.

<sup>81</sup> Vide, TJUE caso *Berlioz*, proc. C-682/15 de 16.05.2017.

mesmo Tribunal, não é necessário um acesso total à informação neste contexto <sup>82</sup>. Assim, os tribunais nacionais devem ter pleno acesso ao pedido de informações, bem como a quaisquer informações adicionais e, se o tribunal nacional o considerar necessário, o mesmo poderá partilhar essas informações com a pessoa relevante. Em suma, o TJUE reconhece o direito de acesso aos documentos apenas ao destinatário de uma ordem de informação. Além disso, parece não existir qualquer proteção jurídica dos contribuintes ou de terceiros cujos dados sejam objeto de um pedido de informações no EM requerido. Assim, apenas o destinatário de um pedido de informação obtém proteção jurídica no EM requerido <sup>83</sup>. Logo, o raciocínio lógico deste acórdão reside no facto de os contribuintes poderem obter proteção jurídica indireta mais tarde, no caso de uma avaliação fiscal, não sendo necessária qualquer proteção nas fases “preliminares” e ainda não contenciosas do procedimento. Já no que tange aos direitos de terceiros relativos ao acesso aos dados e à privacidade poderiam também ser, de alguma forma, indiretamente protegidos, no âmbito de processos judiciais iniciados pelo destinatário do pedido de informações.

Também no caso *Donnellan*, o TJUE teve oportunidade de analisar o problema do acesso aos documentos no quadro da assistência mútua na cobrança de impostos. O TJUE observou assim que como forma de assegurar o respeito pelos direitos previstos no art. 47.º da CDFUE, importa não só garantir que o destinatário de um documento receba efetivamente o documento em causa, mas também que este possa ter conhecimento do mesmo, isto é, saber o seu significado, escopo e âmbito de atuação de modo a poder fazer valer efetivamente os seus direitos no EM de transmissão <sup>84</sup>. Em resumo, o TJUE concluiu que, uma vez que a decisão que aplica a coima não foi devidamente notificada ao contribuinte em causa antes do pedido de cobrança ter sido apresentado a essa autoridade nos termos da referida diretiva, a autoridade do país destinatário podia recusar a assistência.

#### **1.4. A importância do *Right to be Heard* nos contextos europeu e internacional**

O direito a um julgamento justo inclui o direito a ser ouvido nos procedimentos administrativos e judiciais, sendo que o mesmo obriga as ATs a dar a oportunidade aos contribuintes de expressarem as suas opiniões durante todo o procedimento. Assim, no que se refere aos procedimentos judiciais, em princípio, a audiência deve ocorrer antes que as ATs tomem medidas que possam afetar negativamente os direitos e garantias dos contribuintes, sendo que tal só ocorrerá

---

<sup>82</sup> Vide também no TJUE o caso *Ispas*, proc. n.º C-298/16, de 09.11.2017, num contexto do IVA e numa situação fiscal doméstica, em que se reconheceu a existência de um direito geral de acesso a documentos, exceto quando se levantassem questões em contrário de interesse e ordem pública internacional.

<sup>83</sup> Vide, TJUE, caso *État luxembourgeois* de 06.10.2020, *Joined Cases C-245/19 and C-246/19*. e Vide também a opinião da Advogada Geral Juliane Kokott de 02.07.2020.

<sup>84</sup> Vide, TJUE, Caso *Donnellan*, proc. n.º C-34/17 de 26.04.2018.

de forma diferente, se houver uma justificação para a decisão imediata bem como a sua execução ou se uma audiência prévia não levar a uma decisão diferente do resultado a atingir<sup>85</sup>. De facto, o *right to be heard* inclui, não só, o direito de os contribuintes expressarem as suas opiniões, mas também, a obrigação das ATs de tomar em consideração esses pontos de vista na sua motivação. No contencioso tributário, esse direito não implica necessariamente a obrigação de realizar uma audiência oral, mas o direito e a oportunidade de as partes apresentarem o seu ponto de vista (isto é, ser satisfeito o exercício do contraditório) antes de o tribunal decidir sobre o caso em concreto. O direito a ser ouvido é um direito fundamental da UE e insere-se na CDFUE ao fazer parte do direito à *Boa Administração*, o qual determina que toda a pessoa tem o direito a ser ouvida antes que seja tomada qualquer medida ou decisão individual que a afete adversamente.

A luta que os ECs prosseguem para acabar com o problema da fraude e evasão fiscais a nível internacional tem de ser reconciliada com a proteção efetiva dos DGF dos contribuintes pois, mesmo que se tratem de interesses díspares, o interesse dos contribuintes deve ser implementado e acolhido pelos diversos ECs em ordem a dar cumprimento aos princípios da equivalência e da eficácia quer no plano interno quer, europeu e internacional. Assim, quando o direito da UE não estabelece as condições “mínimas” de operacionalidade do direito de defesa, ocorrem consequências advenientes da violação de tal direito que se veem assim menos garantidas na esfera jurídica do contribuinte. As condições e consequências acima referidas são matéria de direito nacional, desde que as medidas tomadas sejam do mesmo tipo daquelas que beneficiam os indivíduos em situações de direito nacional comparável, atendendo ao princípio da equivalência e não devendo tornar-se virtualmente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo direito da UE, em ordem a respeitar-se o princípio da eficácia.

Por isso, deve existir um equilíbrio entre os interesses que se procuram atingir com a disposição e a garantia de implementação de um *general right to be heard* entre as ATs e o contribuinte. Este direito é, pois, uma manifestação do direito de defesa do contribuinte, só podendo o mesmo sofrer restrições se existir uma justificação plausível e se se respeitarem critérios de proporcionalidade.

O art. 41.º da CDFUE estabelece um direito à boa administração, sendo o seu conteúdo essencial para o processo tributário, uma vez que confere a cada indivíduo o direito de ser ouvido perante a tomada de uma medida individual contra ele, permitindo-lhe que o mesmo tenha acesso a arquivos que lhe digam respeito e que seja declarada a obrigação de fundamentação das suas decisões por parte da administração, de modo a que o contribuinte possa verificar a proveniência

---

<sup>85</sup> KOKOTT, Juliane et. al., Public International Law And Tax Law: Taxpayers’ Rights, The International Law Association’s Project on International Tax Law — Phase 1, GEORGETOWN JOURNAL OF INTERNATIONAL LAW, Vol. 52, 2021, p. 399.

das informações em ordem a: *i*) dar cumprimento dos requisitos formais; *ii*) assegurar a correspondência das informações adquiridas com aspetos subjetivos e objetivos do contribuinte combinados na avaliação da notificação emitida contra ele. É fundamental que haja uma certa aproximação à *Boa Governança Fiscal* para a efetiva proteção no caso concreto dos direitos e garantias dos contribuintes em situações transfronteiriças, em vista a preservar completamente os seus direitos, lançando-se mão dos vários remédios jurídicos disponíveis num ED.

Quanto a nós, parece-nos que não haverá uma efetiva proteção legal a nível de procedimentos judiciais se o contribuinte não for protegido na fase procedimental, uma vez que nesta sede já se iniciou o confronto entre as partes.

A este respeito, chamemos novamente à colação o caso *Sabou*<sup>86</sup> do TJUE, uma vez que o mesmo permite tecer considerações acerca do equilíbrio existente entre os interesses fiscais dos EMs que recorram à assistência administrativa de ATs estrangeiras para recolher informações e a posição do contribuinte potencialmente afetada por tais mecanismos de cooperação fiscal internacional. Neste caso, a proteção do contribuinte tem a sua fonte no direito fiscal doméstico dos EMs, pelo que cabe aos Tribunais nacionais determinar no caso concreto qual o valor probatório da informação objeto de troca, bem como comunicar qual a informação que um determinado EM possui. Assim, na ausência de uma referência específica para a proteção do contribuinte dentro da legislação da UE, encontrar-se-ia a sua fonte nas leis nacionais dos EMs, com a inevitável penalização dos contribuintes, residentes em Estados que fornecem formas mais limitadas de proteção. Neste sentido, o TJUE considerou que quando as autoridades recolhem informações, as mesmas não são obrigadas a notificá-las ao contribuinte, não precisando assim de obter o seu ponto de vista. No entanto, a mesma instituição europeia sublinhou que é possível a um EM alargar o direito a ser ouvido a outras partes da fase de investigação, alertando ao mesmo tempo para o facto de em sede de *participation rights*, existir um “grave risco” de bloqueio da TIF no seio de questões procedimentais ou relacionadas com a aquisição de informação do contribuinte. Este Tribunal sentenciou que o *right to be heard* naquele caso concreto era inaplicável, não sendo também obrigatório porque se tratava de uma mera recolha de informações surgida no decurso de uma atividade anterior à real fase de investigação fiscal. A nosso ver, a ausência de um reconhecimento europeu de um nível mínimo de proteção procedimental e processual aos contribuintes sujeitos a mecanismos de assistência administrativa mútua e a tendência do Fisco em utilizar as informações com base nas suas objeções determinam uma visão de certo modo enviesada da relação existente entre a AT e o contribuinte. Com efeito, os ECs que têm em vista garantir um nível de supremacia tributária, pretendem a qualquer custo efetuar uma troca rápida e eficiente

<sup>86</sup> Vide caso *Sabou* proc. n.º C-276/12 de 22.10.2013.

das informações fiscais, tendo os mesmos o dever de respeitar de forma integral os direitos e garantias dos contribuintes, ainda que estes direitos possam levar a uma certa “desaceleração” do mecanismo de TIF. Assim, tem de haver uma relação tendencialmente paritária entre o Estado e o contribuinte, sendo para o efeito necessário que estes elementos estejam em conformidade com os princípios da confiança, colaboração e TF, dentro dos quais se procura estabelecer uma troca mútua e bem-sucedida de informações entre as ATs e os contribuintes, permitindo-se assim que estas tenham uma maior compreensão da concreta situação dos contribuintes ou daqueles que não cumprem as leis tributárias.

A construção de uma melhor relação entre as ATs e os contribuintes é essencial para a existência de diálogo, confiança mútua e cooperação internacional. As fontes convencionais e supranacionais sobre a TIF, representam uma série de limitações que os Estados são obrigados a observar para que o procedimento seja bem-sucedido. Assim, parte da doutrina considera que os limites à TIF são uma forma de proteção indireta dos DGF dos contribuintes<sup>87</sup>. Em particular, essa proteção resultaria de artigos que preveem a obrigação geral dos Estados de proteger a confidencialidade dos contribuintes e o dever de manter o sigilo das informações recolhidas por parte das ATs, nos termos do art. 26.º do MCOCDE e dos arts. 16.º e 17.º da DAC6.

Neste particular, concordamos com a posição de Menita Giusy, a qual considera que o sigilo e a confidencialidade das obrigações dos Estados envolvidos no procedimento de TIF delineiam um padrão mínimo de proteção processual do contribuinte, advertindo a mesma autora, que na realidade, esses direitos não conseguem garantir suficientemente os direitos dos contribuintes em toda a sua plenitude, uma vez que oferecem uma mera proteção passiva destes últimos que ficam sujeitos a uma apreciação discricionária por parte das ATs dos Estados interessados. Com efeito, num procedimento de TIF o contribuinte para poder fazer valer em juízo qualquer direito fundamental ou iniciativa, necessário se torna proceder à ativação de um *right to be heard* a ser usado em processos fiscais, por forma a permitir-lhe apresentar um remédio jurídico eficaz contra eventuais violações dos seus DGF, sendo certo que quer no plano internacional quer supranacional, a TIF reduz o âmbito de proteção do contribuinte a uma mera forma indireta<sup>88</sup>.

Nesta linha de raciocínio, o que nos parece certo é que os ECs não querem abrir mão de parte da sua soberania fiscal para poderem servir os interesses dos contribuintes, *maxime* porque os seus DGF implicam custos por parte dos Estados como também porque a ativação plena dos *participation rights* no decurso de um procedimento de TIF implica um bloqueio desta para que os direitos dos contribuintes possam ser respeitados.

---

<sup>87</sup>Vide, ADONNINO, Pietro, Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. 79, n.º 4, Luglio, 2008, p. 707.

<sup>88</sup> DE FLORA, Menita Giusy, Protection of the taxpayer in the information exchange procedure, *Intertax*, Vol. 45, 2017, p. 454.

Com base nestas considerações surge a necessidade de se assegurar um nível adequado de proteção dos direitos dos contribuintes contra violações causadas pelo uso ilegal de poderes de investigação no momento da transmissão da informação. A mesma necessidade se coloca na fase anterior à aquisição desta, como veremos mais adiante no Cap. 5 do nosso estudo.

No que respeita ao assunto sob investigação fiscal devem ser oferecidas não só garantias, como também deve ser dada a devida proteção administrativa ou judicial, independentemente da eventual utilização da documentação adquirida pelo Fisco. Assim, o direito a ser ouvido deve estender-se aos procedimentos de assistência administrativa mútua em sede de TIF, o que vale por dizer que o contribuinte em sede de procedimento de TIF tem de ser colocado numa posição que lhe permita expressar a sua opinião acerca dos elementos e factos que a AT procura direccionar a sua ação.

Em suma, a falta de recursos, tanto administrativos quanto judiciais, disponíveis no decurso do procedimento de TIF parece-nos ser um ponto fraco da disciplina convencional e supranacional, sobre assistência administrativa mútua em matéria fiscal, sendo certo que tal contrasta não apenas com a orientação do TJUE nesta matéria, mas também com a jurisprudência do TEDH, que se pronunciou sobre a possibilidade de antecipar a proteção das garantias do contribuinte para uma fase anterior à do litígio <sup>89</sup>.

A aproximação tradicional do TEDH considera que o art. 6.º da CEDH não se aplica às relações jurídico tributárias, uma vez que fazem parte do poder dos Estados, sendo também impossível reduzir os litígios relativos a obrigações fiscais respeitantes a direito civil e criminais e aos deveres a que o art. 6.º da Convenção se refere.

Quanto a nós, desde já adiantamos que os contribuintes têm o direito a serem protegidos contra ações ilegais do Fisco, assim como todas as pessoas têm também o direito de proteger a sua vida pessoal de ações de intromissão do Estado. Portanto, a proteção dos direitos deve ser a mesma que a prevista em outras áreas do direito. É, por isso, fundamental assegurar uma efetiva proteção dos interesses do Estado na perceção e reconhecimento da receita tributária, mas isso deverá ser feito sem violar os DGF dos contribuintes. Todavia, em situações transfronteiriças, as proteções dos direitos dos contribuintes podem ser mais custosas de conseguir, devido às várias soberanias nacionais, sendo que neste caso os Estados devem esforçar-se para alcançar uma maior coordenação das suas atividades fiscais e simultaneamente proporcionar um maior nível de proteção ao direitos e garantias dos contribuintes.

---

<sup>89</sup> Vide a este respeito a decisão *Ravon* do TEDH, de 21.02.2008, tratando da aplicabilidade das garantias do contribuinte ao abrigo do art. 6.º da CEDH a respeito de uma investigação fiscal destinada a apurar provas em casas das pessoas em causa ou em instalações ocupadas por elas.

O *right to be heard* é o reflexo do princípio do contraditório e o mesmo encontra-se vertido tanto em procedimentos fiscais administrativos como judiciais. Assim, é importante sublinhar, que as ATs têm o poder de afetar negativamente a esfera jurídica dos contribuintes, sendo certo que tais medidas só podem ser aplicadas depois de os contribuintes afetados terem tido a oportunidade de apresentar argumentos em sua defesa. Nesta conformidade, nos procedimentos fiscais administrativos, o *right to be heard* deve implicar não só o direito de os contribuintes apresentarem os seus pontos de vista antes de ser tomada qualquer medida suscetível de os afetar negativamente, mas também implica a obrigação de as ATs terem em consideração esses pontos de vista.

Como asseveram Juliane Kokott e Pasquale Pistone, durante os procedimentos fiscais judiciais, o *right to be heard* não implica necessariamente a obrigação de realizar de forma efetiva uma audiência prévia, mas pelo menos a possibilidade de as partes apresentarem os seus pontos de vista antes de ser ditada a decisão. Assim, se uma parte goza desse direito, mas não o exerce, por ex., não apresentando memoriais, não haverá violação, a menos que a parte prove que era impossível fazer tal apresentação<sup>90</sup>. De facto, o direito a ser ouvido nos termos do art. 8.º da CEDH só se aplica aos “direitos e obrigações civis ou ações penais”, sendo certo que a tributação só é abrangida na medida em que se insere no âmbito das “sanções penais”. Todavia, a fim de proteger os contribuintes, o TEDH interpreta a vertente penal do art. 6.º da CEDH de forma ampla<sup>91</sup>. Assim, parece-nos visível que os princípios decorrentes do TEDH desenvolvidos para a vertente da *civil law* do art. 6.º da CEDH, devem ser aplicados como um *standard* mínimo à tributação. Tal deve-se ao facto de os contribuintes, ao contrário das partes em litígios civis, estarem numa posição subordinada em relação às autoridades.

No que respeita aos litígios que envolvem interesses opostos o “equilíbrio de armas” implica que a cada parte deve ser dada uma oportunidade razoável de apresentar o seu caso, carreado a respetiva prova para o processo e em condições que não a coloquem numa desvantagem substancial em relação ao seu oponente. Outro elemento decorrente de um processo equitativo de acordo com o n.º 1 do art. 6.º da CEDH é o direito a um processo contraditório, que ocorre na medida em que cada parte deve, em princípio, ter a oportunidade não só de apresentar todas as provas necessárias ao êxito das suas pretensões, mas também ter a oportunidade de conhecer e comentar todas as provas produzidas ou observações apresentadas com o objetivo de influenciar a decisão do tribunal. Conforme sentenciou o TJUE no caso *Sopropé*, o direito a um processo justo e equitativo inclui a aplicação do princípio do contraditório, obrigando assim as ATs, ao longo de todo

<sup>90</sup> KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, *Taxpayers in International Law: International Minimum Standards for the Protection of Taxpayers' Rights*, Hart Publishing, 2022, p. 226.

<sup>91</sup> KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, *Taxpayers in International Law...*, 2022, p. 233.

o procedimento fiscal, a permitir que os contribuintes expressem os seus pontos de vista antes de adotarem qualquer medida que possa afetar a sua esfera jurídica pessoal <sup>92</sup>. Este direito surge como decorrência de um exercício livre e efetivo do direito de defesa, tal como previsto no art. 47.º da CDFUE. Assim, de acordo com a jurisprudência constante do TJUE, em princípio, em todos os casos em que as ATs domésticas tencionam tomar uma decisão administrativa, (tal como uma liquidação adicional de imposto que não beneficia o contribuinte e que se insere no âmbito de aplicação da legislação da UE), ao contribuinte deve ser dada a possibilidade de dar a conhecer o seu ponto de vista e de aceder aos documentos subjacentes à decisão pretendida, antes de esta ser tomada, exceto se houver uma justificação para a sua imposição e execução imediatas, ou se uma audição prévia não pudesse ter produzido um resultado diferente <sup>93</sup>. Cumpre também sublinhar que há casos em que o direito à defesa do contribuinte pode ser restringido, mas apenas em situações muito excecionais de clara violação do interesse público, não podendo nunca constituir uma interferência desproporcionada que entre na substância dos direitos garantidos dos contribuintes. É claro que a aplicação efetiva da legislação fiscal é um objetivo geral que serve o interesse público e que deve ser salvaguardado, sendo igualmente consensual que deve ser encontrado um justo equilíbrio entre o direito a ser ouvido e o ónus administrativo para a AT que resulta da aplicação deste princípio e os eventuais atrasos que pode causar no progresso dos controlos fiscais ou da liquidação de impostos.

Neste particular, o TEDH especificou que as restrições aos direitos processuais de um indivíduo (incluindo o acesso a certas informações) podem ser justificadas em circunstâncias muito excecionais, como a necessidade de intervir em caso de urgência, a fim de evitar prejuízos graves para a economia nacional. Todavia, o *right to be heard* não pode ser limitado ao ponto de desaparecer. Conforme o TJUE decidiu no caso *Glencore*, as decisões que estabelecem a fraude em matéria de IVA contra certos fornecedores do contribuinte podiam efetivamente ser utilizadas como elementos de prova na avaliação do contribuinte como devedor de IVA adicional. Por outro lado, o facto de tais decisões que concluem pela existência de fraude fiscal por parte dos fornecedores do contribuinte terem transitado em julgado, não significa que o contribuinte esteja impedido de ter acesso a elas para contestar efetivamente as conclusões dessas decisões em processos que lhe dizem respeito <sup>94</sup>.

---

<sup>92</sup> Vide, TJUE, Caso *Sopropé*, proc. C-349/07 de 18.12.2008.

<sup>93</sup> Vide, TEDH, Caso *Jussila vs Finlândia*, de 23.11.2006, proc. n.º 73053/01, sobre o direito a uma audição prévia, e também no TEDH o caso *Adorisio e Outros vs Países Baixos*, proc. n.º 47315/13, de 17.03.2015. E, vide também no TJUE caso *Glencore* de 16.10.2019, proc. n.º C-189/18.

<sup>94</sup> Vide, Caso *Glencore*, TJUE §50.

### 1.5. Direito à Proteção Judicial

O direito à proteção judicial inclui várias manifestações específicas do direito a um *fair trial*, incluindo a igualdade de armas, a motivação das decisões judiciais, o direito a ser ouvido e outras implicações do direito de defesa, bem como, em processos penais, o privilégio contra a auto incriminação, (*nemo tenetur*) a presunção de inocência e a proibição da dupla incriminação.

Iremos analisar 1.º as ramificações do direito à proteção judicial no plano doméstico e depois trataremos à colação situações *cross border* e procuraremos encontrar soluções para as mesmas, fazendo uma breve referência ao *nemo tenetur* nas relações tributárias e ao dever de colaboração e de cooperação existente entre o Fisco e o contribuinte.

Como bem assevera Casalta Nabais, há uma sobrecarga do poder judicial, a qual veio facilitar o apelo à resolução alternativa de litígios, uma indiscutível e paradigmática expressão do atual fenómeno da “privatização da justiça”, uma realidade que atendendo ao quadro da crescente morosidade da justiça, não podemos considerar grande avanço na real defesa dos direitos e liberdades dos contribuintes e na realização do ED.<sup>95</sup> O acesso à proteção judicial sobre assuntos fiscais envolve o direito que o contribuinte tem de apresentar o seu caso ante um tribunal independente e imparcial estabelecido por lei, sem que para tal o sistema jurídico coloque obstáculos a nível de procedimento que o impeçam de apresentar os seus casos a um tribunal. Deve assim, o acesso à justiça ser garantido em tempo útil e em prazo razoável sem que seja prejudicado o conteúdo essencial desse mesmo direito<sup>96</sup> Neste sentido, podemos dizer que para a maioria dos tribunais fiscais domésticos, *maxime* em Portugal, este preceito é letra morta! De nada servindo ter direitos em princípio se na prática forem negados. Dito de outro modo, de nada serve ter direitos no sentido formal, no plano dos princípios da legislação tributária, se depois em sentido material, em termos práticos, e de aplicação do direito “vivo” tais direitos vertidos em garantias fundamentais são negados aos contribuintes.

### 1.6. O *Nemo Tenetur* Tributário

O privilégio contra a auto incriminação aplica-se também à matéria fiscal, na medida em que as infrações penais são objeto de alguma controvérsia. Os contribuintes são obrigados a cooperar lealmente com as ATs, e neste sentido, para a maior parte dos impostos, estes são obrigados a preencher as suas declarações, que podem conter elementos que implicam tanto responsabilidade fiscal como sanções penais. Neste particular, o direito ao silêncio e o privilégio contra a auto incriminação, também conhecido como o princípio do *nemo tenetur*, desenvolveram-se no quadro

<sup>95</sup> NABAIS, José Casalta, A Realização Judicial Do Estado de Direito Na Tributação, 08.2022, p. 100, Disponível em: [A Realização Judicial do Estado de Direito na Tributação | Estudo Geral \(uc.pt\)](#) Acedido em 20.04.2022.

<sup>96</sup> Cf. art. 20.º da CRP quanto ao direito à tutela jurisdicional efetiva.

da jurisprudência relativa ao direito a um *fair trial* ao abrigo do art. 6.º da CEDH. Contudo, embora não sejam expressamente mencionados no art. 47.º da CDFUE, esses direitos são geralmente reconhecidos como os *standards* internacionais que estão no núcleo da noção de processo equitativo e devem assim ser protegidos também ao abrigo do direito europeu. Não é tarefa fácil determinar a partir de que momento este direito pode ser aplicado em casos fiscais que envolvam crimes. No entanto, a interpretação judicial trazida pelo TEDH, permite-nos chegar a duas conclusões. Em 1.º lugar, o direito do contribuinte a manter o silêncio surge, v.g., quando o requerente é substancialmente afetado pela investigação, incluindo na fase das auditorias fiscais. Ao analisarmos este momento, devemos ter em conta as características especiais da “fase de inquérito” dos processos fiscais, em particular, o facto de as autoridades estarem a ponderar a instauração de um processo penal ou se podem ser impostas sanções fiscais substanciais ao contribuinte nessa fase. Em 2.º lugar, a natureza do direito ao silêncio não exclui a obrigação do contribuinte de enviar à AT as informações necessárias para o funcionamento efetivo dos impostos. Por isso, parece-nos que o direito de o cidadão a não se auto incriminar não atua como uma proibição do uso de poderes obrigatórios para exigir que os contribuintes forneçam informações sobre os seus assuntos financeiros. De facto, a obrigação de divulgar os rendimentos e o património para efeitos de cálculo e liquidação do imposto é uma característica comum dos sistemas fiscais dos EMs e seria difícil imaginá-los sem ela <sup>97</sup>. De acordo com o TEDH, o privilégio contra a auto incriminação que os contribuintes podem invocar contra as ATs, pode ser resumido da seguinte forma: *i*) a solicitação da divulgação de informações fiscais relevantes e cruciais do contribuinte para a liquidação de impostos, tendo o sujeito passivo a obrigação de fornecer tais informações, mas não podendo ser obrigado a apresentar provas das infrações que alegadamente cometeu, mesmo tendo em conta o dever de prestar informações às ATs; *ii*) deve ser feita uma distinção entre as informações que só podem ser obtidas do contribuinte (informação dependente da vontade) e a informação que existe independentemente da vontade do contribuinte (informação independente da vontade); *iii*) a informação dependente da vontade, obtida através de coação, pode constituir a base para a liquidação de impostos, mas não pode nunca ser a base para a instauração de processos penais e sanções contra o contribuinte. As regras de divulgação obrigatória sobre eventuais esquemas de evasão fiscal, contidas, por ex., na DAC6, podem levantar questões críticas do ponto de vista do privilégio contra a auto incriminação. Aqui, o próprio contribuinte que utiliza o regime fiscal pode ser obrigado a comunicá-lo às ATs para evitar a aplicação de sanções. A esta luz, os

---

<sup>97</sup> Vide no TEDH, caso *van Weerelt vs the Netherlands*, n.º 784/14, 16.06.2015, §56. Neste caso o TEDH registou que o ST neerlandês atuou preventivamente para evitar a utilização indevida das informações para efeitos de determinação de uma “acusação penal” contra o contribuinte (§62), proporcionando uma proteção suficiente contra a auto incriminação, em conformidade com os princípios estabelecidos pelo TEDH (§ 66).

considerandos da DAC6 indicam que os direitos fundamentais são respeitados e que são observados os princípios reconhecidos, *maxime* pela CDFUE. Todavia, embora não estejam explicitamente consagrados, o direito ao silêncio e o direito de não produzir provas contra si próprio, não estando nem na CEDH nem na Carta da UE, são *standards* internacionalmente reconhecidos, que estão no cerne da noção de processo equitativo. Neste contexto, no domínio da fiscalidade, o direito ao silêncio e o privilégio contra a auto incriminação podem, no entanto, tornar-se relevantes em relação a infrações fiscais ou se não existir uma separação clara entre o procedimento fiscal e o penal <sup>98</sup>. De facto, estes princípios contrastam com os deveres de cooperação dos contribuintes. Neste particular, as ligações entre as fases administrativa e penal dos processos fiscais podem ser de tal maneira exigentes que uma proteção efetiva do *right to a fair trial* só seja possível na medida em que esse direito abranja ambas as fases. Assim, em qualquer caso, os procedimentos de assistência mútua não podem nem devem conduzir a riscos incalculáveis para os contribuintes de tal forma que violem os seus DGF <sup>99</sup>.

De acordo com o sentenciado pelo TEDH no caso *J.B.* <sup>100</sup>, as ATs nacionais têm de garantir que os contribuintes possam exercer o seu direito a não contribuir para sua própria condenação, tendo o TEDH reconhecido o *nemo tenetur* como um princípio do padrão internacional que é o núcleo essencial de um procedimento criminal justo e está relacionado com o princípio da inocência, embora ele não esteja expressamente consagrado no art. 6.º da CEDH. Ainda segundo o entendimento do mesmo Tribunal, o direito ao silêncio não proíbe o uso de poderes coercivos quanto à exigência de prestação de informações dos contribuintes sobre os seus assuntos fiscais. Nas palavras de Ana Paula Dourado, que aqui se acompanham, o facto de não existir legislação adequada para proteger o direito ao silêncio, não significa automaticamente que as informações prestadas pelo sujeito passivo vão ser usadas contra ele em processo-crime <sup>101</sup>.

---

<sup>98</sup> Vide TEDH, caso *Abas vs the Netherlands*, n.º 27943/95, de 26.02.1997, o TEDH considerou que as informações voluntariamente prestadas pelo contribuinte no decurso de uma auditoria fiscal não podiam ser abrangidas pelo âmbito de aplicação do direito a um processo equitativo, uma vez que o contribuinte não era ainda uma pessoa acusada de uma infração penal no momento em que aceitou fornecer essas informações.

<sup>99</sup> A propósito da aplicação do princípio do *nemo tenetur* em matéria tributária, vide, com particular interesse, a decisão do TEDH no Caso Van Weerelt, proc. n.º 784/14, de 09.07.2015. Decisão essa objeto de análise por DOURADO, Ana Paula, *Governança Fiscal...* pp. 376-378.

<sup>100</sup> Vide, TEDH, caso *J.B. vs. Suíça*, proc. n.º 31827/96, de 03.05.2001.

<sup>101</sup> Vide, DOURADO, Ana Paula, *Governança Fiscal Global*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2018, p. 378 e vide também para maiores desenvolvimentos Ana Paula Dourado/Augusto Silva Dias, “Information duties, aggressive tax planning and the *nemo tenetur se ipsum accusare* in light of Article 6 (1) of the ECHR”, eds. Kofler, 2011, e DIAS, Augusto da Silva /RAMOS, Vânia Costa, *O Direito à Não Auto-Inculpação (Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare) no Processo Penal e Contra-Ordenacional Português*, Coimbra, Coimbra Editora, 09.2009.

### 1.7. Direito a um processo justo e equitativo

No que concerne ao *fair trial* verificamos que dele fazem parte: *i*) o direito a ser ouvido; *ii*) a igualdade de armas e *iii*) o direito à fundamentação de um julgamento <sup>102</sup>.

É importante trazeremos à colação o direito à audiência pública o qual engloba, por si só, dois elementos: *a*) o princípio da publicidade, que implica a realização de audiências públicas e a prolação pública dos acórdãos; e *b*) o direito a uma audiência oral e à presença no julgamento. De facto, ainda nesta matéria está inserida a igualdade de armas que é a expressão procedimental máxima do princípio geral da igualdade, a qual apresenta duas dimensões específicas que são: *i*) o direito a um processo equitativo e *ii*) o direito a um efetivo remédio jurídico, as quais se refletem no direito a um *fair trial*.

Para que haja uma correta administração da justiça é necessário que as decisões dos tribunais indiquem de forma adequada os motivos em que se baseiam, em ordem a evitar decisões arbitrárias. Na verdade, o dever de explicar os motivos das decisões encontra-se não só na obrigação de fundamentar os acórdãos, mas também na obrigação de explicar a motivação de todos os atos das ATs, implicando para o efeito a satisfação dos direitos das partes nos procedimentos fiscais, as quais recebem uma resposta específica e explícita aos argumentos que são decisivos para o resultado do processo fiscal.

### 1.8. O acesso à proteção judicial na UE

O direito à proteção judicial implica a existência de direitos específicos de acesso à justiça e de interposição de recursos ante um tribunal independente e imparcial estabelecido por lei, a uma audiência pública e à obtenção da justiça em prazo razoável, assim como outros direitos específicos adicionais que assegurem a equidade do processo judicial. Neste sentido, o acesso efetivo à justiça pressupõe que as regras de acesso sejam claras e que a assistência jurídica seja assegurada. A nível europeu o direito à proteção judicial sob a forma de *fair trial* encontra-se vertido no art. 6.º da CEDH e no art. 47.º da CDFUE. O art. 6.º da CEDH exige que a proteção judicial se aplique aos casos em que estejam em causa aspetos civis ou penais (ou ambos). Neste particular, a interpretação judicial do TEDH de “tribunal independente e imparcial estabelecido por lei” engloba quatro conceitos desenvolvidos pela jurisprudência do TEDH que devem caracterizar os órgãos que asseguram a proteção judicial, nomeadamente: *i*) independência; *ii*) imparcialidade, *iii*) existência de um tribunal e *iv*) estabelecido por lei. Assim, a falta dos dois primeiros requisitos pode

---

<sup>102</sup> Já em processos penais também se aplica o privilégio contra a auto incriminação (*nemo tenetur*) e a proibição da dupla incriminação.

comprometer a efetividade do direito a um *fair trial*<sup>103</sup>. É importante sublinhar, que os contribuintes não têm acesso direto ao TJUE, em termos de interposição de recurso, visto que muitas vezes estes têm de esgotar primeiro os procedimentos de revisão administrativa antes de ditada a decisão de um tribunal para só depois ser possível a submissão do seu caso ao TJUE. Neste particular, o *standard* de proteção do direito a um *fair trial* ao abrigo do art. 6.º da CEDH constitui o *standard* mínimo para efeitos de direito europeu, o qual inclui o direito do contribuinte de obter justiça num prazo razoável, revestindo uma especial importância, uma vez que os processos fiscais podem muitas vezes ser bastante morosos devido a várias razões estruturais relacionadas com o procedimento fiscal. A obrigação de esgotamento prévio dos recursos administrativos muitas vezes coloca em causa o próprio acesso à justiça por parte dos contribuintes<sup>104</sup>. Ligada à proteção judicial temos o direito de defesa do contribuinte que levanta importantes questões em matéria fiscal, o qual tem expressão em três situações: *i*) O direito do contribuinte a dispor de tempo e de instalações adequadas para a preparação da sua defesa o qual implica que a atividade substantiva de defesa em seu nome possa incluir tudo o que é “necessário” e indispensável para preparar o julgamento;<sup>105</sup> *ii*) O direito dos contribuintes se defenderem pessoalmente, ou através de assistência jurídica da sua escolha, ou de a receberem gratuitamente quando os interesses da justiça o exijam; *iii*) o direito de interrogar ou de fazer interrogar as testemunhas de acusação e de obter a comparência e o exame das mesmas embora de forma mais limitada. Conforme disposto no art. 48.º da CDFUE, o direito a uma defesa efetiva, juntamente com o princípio da igualdade de armas, exige que as partes em litígio tenham acesso a todas as informações que as possam afetar durante o processo.

Ao abrigo da CEDH, o acesso à proteção jurídica sobre assuntos fiscais está sujeito à condição de que o litígio se relacione com os direitos e obrigações civis ou a qualquer acusação penal. De facto, só a vertente penal parece permitir a proteção deste direito em matéria fiscal, uma vez que o TEDH considerou que os litígios fiscais não são abrangidos pelo âmbito dos direitos e

---

<sup>103</sup> Vide TEDH, *Feldman vs. Ukraine*, processos ns.º 38779/04 e 76556/01, de 8.04.2010, §§. 96-100, relativo a um caso de incumprimento por parte dos tribunais dos requisitos de imparcialidade e independência exigidos por lei.

<sup>104</sup> Vide, TJUE, caso *Belvedere Costruzioni*, de 29.04.2012, proc. n.º C-500/10, sobre as regras aplicáveis ao contencioso fiscal em Itália até 1992, em que o TJUE apreciou, em matéria fiscal, uma violação do direito à justiça num prazo razoável, **num processo em que os procedimentos se tinham prolongado por um período de quase 30 anos**. Todavia, existem alguns casos em que a complexidade da matéria fiscal justifica a longa duração dos procedimentos, como por exemplo o caso *Hozee vs Netherlands* (caso com a duração de 4 anos e 7 meses) e o caso *H.H. vs the Netherlands* acerca de uma investigação, cujo julgamento sobre ações de fraude fiscal durou 9 anos e 6 meses. De facto, o cumprimento deste requisito em prazo razoável tem de ser analisado casuisticamente. No entanto, nenhuma complexidade poderá a nosso ver justificar uma duração desrazoável do procedimento fiscal, com a duração de 30 anos, caso em que o TJUE considera como sendo violador do *right to a fair trial*.

<sup>105</sup> Vide, no TEDH, Caso *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos vs Rússia*, n.º 14902/04, de 20.08.2011, com decisão final a 15.12.2014, §§ 536-42 o mesmo Tribunal constatou uma violação deste direito, após ter verificado que a sociedade recorrente não tinha tido tempo suficiente para estudar o processo em primeira instância (em apenas quatro dias para pelo menos 43 000 páginas) ou para apresentar as suas observações e, de um modo geral, para preparar as audiências de recurso.

obrigações civis, apesar dos efeitos pecuniários que necessariamente se repercutem no contribuinte. Assim, a CEDH exige o exercício dos poderes fiscais em conformidade com o ED, para que não prive as pessoas afetadas do direito a um recurso judicial efetivo, sendo que a proteção do direito a um julgamento justo em matéria fiscal ao abrigo desta não está excluída, mas está sujeita a uma avaliação preliminar deste requisito.

Já o art. 47.º da CDFUE, não requer que se faça uma avaliação preliminar e neste sentido, o seu escopo e âmbito é mais amplo. Todavia, a violação de tais direitos tem de se relacionar com a implementação do direito europeu, caso contrário a Carta não se aplicará. Assim, o referido art. 47.º inclui dois direitos separados: *i) o right to an effective legal remedy* e *ii) right to a fair trial*, que são a expressão em termos adjetivos do princípio do ED e que concedem aos contribuintes afetados a possibilidade de se munirem de instrumentos jurídicos adequados para a proteção eficaz dos seus DGF contra toda e qualquer forma de violação destes. Em matéria fiscal a jurisprudência do TEDH tem reconhecido a existência deste direito no momento em que o contribuinte foi substancialmente afetado por atos praticados pelas ATs em resultado de uma suspeita contra ele <sup>106</sup>.

Em suma, este *standard* reflete o quadro de referência destinado a garantir uma proteção jurisdicional efetiva e eficaz assim como procura estabelecer um elo de ligação entre os diferentes direitos aplicáveis por força do art. 6.º da CEDH, o qual contribui para a avaliação da equidade global do processo. Tais normas aplicam-se assim às situações internas, orientadas pela necessidade de se instituir um remédio jurídico doméstico, que analisaremos de seguida.

### **1.9. O remédio jurídico doméstico**

De acordo com a jurisprudência do TEDH, um recurso para poder ser eficaz tem de conter certas características: *i) deve estar disponível e ser suficiente, na medida em que a existência de uma única decisão judicial transitada em julgado, proferida por um tribunal de primeira instância não satisfaz, por si só, esta exigência* <sup>107</sup>; *ii) deve ser suficientemente certo em termos jurídicos, não só em teoria, mas também na prática, o que significa que a falta de jurisprudência poderá ser um indicador da incerteza jurídica do remédio jurídico, assim como a prática administrativa não*

---

<sup>106</sup> Vide, no TEDH, Caso *Ibrahim and Others v the United Kingdom*, ns. ° 50541/08, 50571/08, 50573/08 e 40351/09 de 13.09.2016, par. 249. Mais concretamente acerca da matéria fiscal o TEDH reconheceu este direito num caso referente à aplicação do art. 6.º da CEDH à notificação da acusação pelo Ministério Público, vide a este respeito o caso *Ragnar Thorisson vs Iceland*, n.º 52623/14, de 12.02.2019, § 10.

<sup>107</sup> Vide a este respeito no TEDH, Caso *Surmeli vs Germany* n.º 75529/01, de 08.06.2006), §113. O caso envolveu um cidadão turco, Selim-Mustafa *Sürmeli*, que reclamou da duração excessiva do processo no Tribunal Regional de Hanover e da falta de um recurso efetivo na lei alemã em relação a essa reclamação. O tribunal decidiu que houve uma violação do art. 6.º da CEDH, que garante o direito a um julgamento justo dentro de um prazo razoável.

pode de forma injustificada impedir a eficácia dos remédios estabelecidos por lei <sup>108</sup>; *iii*) tem de ser eficiente na sua aplicação assim como na lei, por forma a abranger a situação jurídica do contribuinte; *iv*) o remédio jurídico tem de permitir às ATs domésticas lidarem com a substância do recurso, proporcionando ao contribuinte um determinado “alívio” apropriado <sup>109</sup>.

Quanto a nós, parece-nos que o contribuinte está menos protegido neste campo, uma vez que nem o art. 13.º da CEDH, nem o art. 47.º da CDFUE exigem uma forma específica de recurso necessário à proteção efetiva e em tempo útil dos DGF do contribuinte, apenas se remetendo para o direito fiscal doméstico a resolução do dilema. Assim, a nosso ver, apenas a previsão concreta dos remédios jurídicos apropriados para cada caso a adotar por cada Estado doméstico, poderá proporcionar um maior nível de eficácia prática ao sistema jurídico para a resolução dos problemas fiscais juridicamente relevantes dos contribuintes no direito interno assegurando-lhes assim todas as garantias de defesa, incluindo o recurso.

### **1.10. O direito à proteção judicial em situações transfronteiriças**

Embora haja uma certa eficácia administrativa do procedimento de acordo mútuo ao abrigo de CDTs, tais procedimentos quase judiciais, não têm vindo a assegurar eficazmente os direitos de participação dos contribuintes, em especial em situações transfronteiriças de TIF. Estes gozam de certos direitos e garantias em relação às informações que lhes dizem respeito, os quais decorrem principalmente do art. 6.º da CEDH e do art. 47.º da CDFUE, que preveem o direito a um *fair trial*, por um lado, e o art. 8.º da CEDH assim como os arts. 7.º e 8.º da CDFUE, por outro, que preveem o direito ao respeito da vida privada e familiar, do domicílio e da correspondência e à proteção dos dados. Merecem uma atenção especial quatro grupos de questões relativas às informações trocadas em STF que se encontram correlacionadas com o direito à proteção judicial a saber: *i*) a TIF operar sem que os contribuintes ou terceiros tenham conhecimento da mesma; *ii*) existência de diferentes *standards* de proteção entre países e o seu impacto na TIF; *iii*) o direito à proteção judicial no que respeita à utilização e à TIF obtidas ilegalmente; *iv*) a aplicação do privilégio contra a auto incriminação e a proibição da dupla incriminação que poderá ter maior complexidade em situações transfronteiriças.

Quanto ao 1.º problema mencionado cumpre referir, que o mesmo poderá ter um impacto negativo para os contribuintes, na medida em que a transmissão da informação sem conhecimento prévio por parte destes poderá violar os seus DGF, como por ex., o seu direito à proteção de dados

---

<sup>108</sup> Vide Caso do TEDH, *Horvat vs Croatia*, proc. n.º 51585/99, de 26.07.2001, §44. e também Caso *Mentes vs Turkey* n.º 23186/94, de 28.01.1997), §89.

<sup>109</sup> Vide, no TEDH, Caso *Hatton and Others vs United Kingdom*, no 36022/97, 08.07.2003), §142, em que o TEDH indicou que uma revisão baseada apenas na irracionalidade, na ilegalidade e na irracionalidade patente, sem a oportunidade de abordar o mérito do caso, não é suficiente para detetar a existência de um recurso efetivo nos termos do art. 13.º da CEDH.

e à proteção judicial. Neste campo, os tribunais europeus têm vindo a mostrar uma certa tolerância para a prática de assistência mútua sem direitos efetivos para as pessoas afetadas, desde que a mesma seja efetuada em conformidade com os requisitos estabelecidos na lei. De facto, no caso *Berlioz*, o TJUE restabeleceu o direito judicial à proteção dos destinatários do pedido de informações com respeito para a TIF transfronteiriça no EM requerido. Neste caso, o TJUE lembrou que a proteção contra a intervenção arbitrária ou desproporcionada das autoridades públicas na esfera das atividades privadas de qualquer pessoa singular ou coletiva constitui um princípio geral do direito da UE <sup>110</sup>. Assim, uma pessoa a quem foram solicitadas informações, tem o direito ao abrigo do art. 47.º da CDFUE a ser informada para que possa contestar a validade do pedido de informações. Todavia, sem ter, ao mesmo tempo, o direito de acesso completo ao referido pedido. Nesta linha de raciocínio, parece-nos que têm razão Juliane Kokott e Pasquale Pistone quando asseveram que todos os atores internacionais da TIF *maxime*, o destinatário de um pedido de informação, o contribuinte em causa e os terceiros afetados pelo pedido de informações devem ter acesso a um *legal remedy* no EM requerido <sup>111</sup>. Contudo, o TJUE, apenas garante uma ação judicial aos destinatários. Neste particular, constatamos que em toda a jurisprudência do TJUE, este ao aceitar limitações legítimas aos direitos fundamentais, parece-nos que procura em certa medida, salvaguardar a eficácia da TIF no seio da UE. Assim, no que respeita por ex. ao caso *Sabou*, a limitação aos direitos fundamentais do contribuinte era de natureza temporária, uma vez que este não podia invocar os seus *fundamental rights* durante as fases iniciais da recolha de informações para contestar a legalidade do procedimento <sup>112</sup>. Já no caso *Berlioz* essa limitação era de natureza quantitativa, visto que o cidadão em causa não podia ter acesso integral ao texto do pedido de informações. No entanto, a nosso ver, parece-nos que o contribuinte deverá ter acesso a um mínimo de informações do pedido de TIF tal como vem referido no n.º 2 do art. 20.º da DAC6. Assim, verificamos nesta matéria que o impacto do caso *Berlioz* nos DGF dos contribuintes é significativo, uma vez que em 1.º lugar, nos procura mostrar que o princípio da TF não é absoluto e que os direitos fundamentais tais como o direito a um efetivo remédio jurídico, podem limitar tal margem de aplicação. Em 2.º lugar, depois do decorrido no caso *Berlioz*, parece-nos que é mais difícil para as ATs recorrerem a *fishing expeditions*, uma vez que o titular da informação pode efetivamente contestar a validade de um pedido de informações, pelo menos nos casos de manifesta falta de RP do pedido. Ainda de acordo com o sustentado no presente acórdão, o tribunal do EM requerido, para efetuar o seu controlo jurisdicional, deverá ter acesso ao pedido de informações enviado pelo EM requerente, podendo este tribunal se necessário,

<sup>110</sup> Vide, TJUE, Caso *Berlioz*, proc. C-682/15, de 16.05.2017.

<sup>111</sup> Seguimos aqui de perto a opinião de KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, ob. cit. p. 272.

<sup>112</sup> Vide, Caso *Sabou*, proc. C-276/12, de 06.06.2013.

solicitar à autoridade requerida as informações adicionais que tenha obtido da autoridade requerente e que possam ser necessárias para excluir, do seu ponto de vista, a possibilidade de as informações solicitadas não terem manifestamente qualquer RP <sup>113</sup>.

Quanto ao exercício do direito à proteção jurídica conexo com a TIF entre Estados que contemham diferentes *standards* de proteção diremos em apertada síntese: as ATs têm o dever de proteger as informações recolhidas no exercício das suas funções, sendo certo que um contribuinte que partilhe informações com a AT do seu Estado de residência está abrangido pela legislação de proteção da informação desse Estado, dispondo para o efeito dos respetivos meios judiciais para fazer valer essa proteção ao nível garantido pela legislação doméstica. Contudo, uma vez trocadas as informações, as mesmas são protegidas no outro Estado de acordo com o nível de proteção aplicável no Estado destinatário. Assim, ao abrigo do §2 do art. 26.º do MCOCDE, o Estado destinatário é obrigado a tratar qualquer informação que receba da mesma forma como trata as informações obtidas ao abrigo do seu próprio direito interno, (princípio da não discriminação) cuja garantia se reflete no princípio do tratamento nacional.

Quanto à ilegalidade de informações fiscais obtidas, podemos dizer, que em princípio, toda a informação que esteja na posse da AT poderá ser trocada com outras ATs, com base em acordos internacionais específicos. Neste sentido, se a informação trocada tiver sido obtida sob circunstâncias questionáveis, como por ex., o caso de roubo de informações, os tribunais devem poder verificar se o uso e a troca ilegal de provas obtidas podem ser conciliados com o princípio enformador do ED e com o direito à proteção de dados e, se necessário proibir a sua utilização após ter em conta todos os elementos relevantes <sup>114</sup>. Coloca-se então a questão de saber se a ilegalidade se refere à ordem jurídica do EM requerente ou se antes à do EM requerido ou se a ambas. Assim, estamos de acordo com o entendimento do TEDH ao referir que este apenas aceita a justificação da ingerência dos direitos protegidos pelo art. 8.º da CEDH a título excecional, não se podendo nunca tratar de uma prática generalizada das ATs, como forma de entrar na vida privada dos contribuintes. Tal problema depende das regras de pluralismo jurídico dos ECs, atendendo à competência destes para aferir e conhecer da ilegalidade do pedido de informações tendo, tal situação jurídica plurilocalizada de ser analisada tendo em conta as circunstâncias de cada caso, não podendo em caso algum violar os DGF dos contribuintes. Neste campo, o TEDH no caso *K.S. e M.S.* <sup>115</sup> observou neste contexto, que as garantias aplicáveis previstas na legislação e na

---

<sup>113</sup> Vide, caso *Berlioz...*, §92.

<sup>114</sup>Vide, TEDH, Caso *K.S. e M.S vs Germany*, proc. n.º 33696/11, de 06.1.2017, em que este rejeitou os pedidos relativos à admissibilidade de provas roubadas por funcionários do banco e, portanto, ilegalmente adquiridas pelas ATs alemãs.

<sup>115</sup> Vide, TEDH, caso *K.S. e M.S.*, §52 proc. n.º 33696/11, de 06.01.2017, em que se sentenciou o facto de não terem sido apresentadas provas de que as autoridades alemãs violaram deliberada e sistematicamente o direito nacional e internacional a fim de obter informações relevantes para a ação penal contra crimes fiscais.

jurisprudência alemãs podiam ser consideradas adequadas, efetivas e conformes com o art. 8.º da CEDH. Neste caso, o TEDH declarou que a CEDH não estabelece regras em matéria de prova enquanto tal, esmiuçando que não se pode excluir, por princípio e em abstrato que as provas obtidas em violação do direito interno possam ser admitidas, sublinhando ao mesmo tempo que a questão de saber se a utilização como prova de informações obtidas em violação do art. 8.º da CEDH relativo ao direito ao respeito pela vida privada e familiar, tem de ser determinada tendo em conta todas as circunstâncias do caso, incluindo o respeito pelos direitos de defesa do requerente e a qualidade e a importância das provas em causa, *maxime* têm de ser ponderados os DGF dos contribuintes para que se possam evitar violações desrazoáveis.

Estamos agora em condições de dizer que pouco se tem feito ao nível da proteção judicial dos contribuintes em situações transnacionais, encontrando-se assim o contribuinte desprotegido neste campo, o que vale também para as situações de *fishing expedition*, que por vezes ocorrem sendo estas proibidas pela regulamentação atual. Assim, o caso *Berlioz* revelou ser o paradigma dos *participation rights* do contribuinte, sustentando o TJUE que os detentores de informação têm de ser munidos dos respetivos remédios jurídicos para poderem defender eficazmente os seus DGF.

É, pois, necessário, que os mesmos tenham acesso a pelo menos o mínimo de informação em relação ao pedido de informações enviado de uma AC a outra. Neste contexto, a Advogada Geral Juliane Kokott no caso *Berlioz* propôs que tais direitos deveriam abranger também o próprio contribuinte em causa, bem como qualquer terceiro, além do contribuinte em causa, em que sejam também solicitadas informações<sup>116</sup>. Todavia, o entendimento da Advogada Geral não foi seguido pelo Tribunal, o que significa que quando o Estado requerido é um EM, os contribuintes não são informados da existência de pedidos de informação que lhes dizem respeito, o que vale por dizer que estes não têm o direito a ser notificados da troca. Aqui, do ponto de vista académico, há duas abordagens que podem ser adotadas para satisfazer este *right to know*, isto é, saber que existe uma TIF e conhecer o conteúdo dessa troca. Uma 1.ª posição consistiria em prever que todos os pedidos fossem notificados aos próprios contribuintes, bem como a quaisquer outras pessoas relativamente às quais também se pretende obter informações, exceto quando se aplicam determinadas condições, como por ex., contribuintes com registo criminal ou contribuintes suspeitos de branqueamento de capitais<sup>117</sup>. Uma 2.ª posição, oposta a esta, consistiria em impor uma obrigação de as ATs notificarem o contribuinte apenas quando estiverem reunidas determinadas

<sup>116</sup> Vide, TJUE, caso *Berlioz*, proc. C-682/15, de 16.05.2017. Vide também, as Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott nos *Joined Cases C-245/19 e C-246/19*.

<sup>117</sup> Seria, por exemplo, uma abordagem com “acesso total, exceto se ”

condições <sup>118</sup>. Neste particular, tendo em conta a situação atual, afigura-se-nos mais adequada a 1.ª abordagem, uma vez que nos parece ser a mais compatível com os direitos dos contribuintes. Contudo, conforme referimos, o TJUE não reconhece tais direitos. Nas palavras de Juliane Kokott e Pasquale Pistone, posição que acompanhamos, o equilíbrio correto seria atingido quando fosse proporcionada uma oportunidade adequada para os contribuintes exercerem os seus direitos sem, ao mesmo tempo, pôr em risco a auditoria em curso, com a qual o pedido de informações pode estar relacionado <sup>119</sup>. É, assim, importante sublinhar, que estas posições que referimos valem apenas para a TIF a pedido, que é onde o critério da RP se aplica, pese embora como asseveram os autores tais considerações não se devam limitar a apenas uma modalidade de TIF. A nosso ver, deve ser concedido ao contribuinte pelo menos o *right to know* acerca da ocorrência da TIF relativa à sua situação tributária, também nas modalidades de troca espontânea e automática, visto que nesta matéria existe um risco elevado de intrusão nos seus DGF. Todavia, tem havido algumas tentativas de melhoria destes direitos por parte do Projeto BEPS em sede de procedimento de acordo mútuo. Assim, no seio da UE, adotou-se a Diretiva 2017/1852 <sup>120</sup>, relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal, a qual tem o objetivo claro de criar um procedimento que respeite o direito a um *fair trial* e dê garantias adequadas aos contribuintes envolvidos. No entanto, parece-nos que esta Diretiva ainda se encontra num estado embrionário, visto que foi identificada uma lacuna que deve ser colmatada o mais breve possível que diz respeito ao facto de o *right to be heard* e o seu corolário, o direito de acesso ao processo, serem atualmente aplicados de forma limitada.

De facto, a TIF em situações transfronteiriças tem vindo a intensificar-se ao longo dos anos no contexto da TF a nível mundial, dada a proliferação *in bulk* dos volumes das informações fiscais nas suas três vertentes. Deste modo, como forma de implementar a legislação fiscal e de combater a evasão e a fraude fiscais é importante, por um lado, que as ATs tenham acesso atempado a informações exatas e pertinentes sobre os contribuintes, como por outro, cumpre referir que a nosso ver nenhum sistema fiscal baseado apenas numa política de controlo e equilíbrio das finanças públicas poderá assegurar de forma eficaz a proteção global dos direitos e garantias dos contribuintes <sup>121</sup>. Nesta linha de raciocínio, tem de ser instituído a nível internacional um *standard* global de defesa dos DGF dos contribuintes, nele se incluindo uma proteção eficiente a nível judicial. Neste contexto, vários problemas se colocam, como por ex. o processamento de dados

---

<sup>118</sup> Por exemplo, uma abordagem “acesso total, se”

<sup>119</sup> KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, ob. cit. p. 281.

<sup>120</sup> Diretiva da UE relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia, Disponível em: [DIRETIVA \(UE\) 2017/1852 DO CONSELHO - de 10.10.2017 - relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX:32017L1852).

<sup>121</sup> Seguimos de perto a opinião de Juliane Kokott e Pasquale Pistone, *Taxpayers in International Law...*, p. 239.

dos contribuintes, vertidos por vezes em *disclosure rules* e a situação acerca de qual a posição do contribuinte na resolução de litígios fiscais em situações transfronteiriças. Um grande número de desafios tem-se levantado, em especial no que respeita ao acesso e uso da informação dos contribuintes por parte das ATs. Assim, a proteção judicial efetiva, constitui a pedra de toque para a resolução de litígios atinentes a possíveis violações de direitos e garantias dos contribuintes. Também ao nível do privilégio contra a auto incriminação poderão existir conflitos pelo facto de o contribuinte facultar certos documentos aos ECs e às ATs, podendo por vezes, tal contribuir para a sua própria condenação. Já no que respeita aos procedimentos amigáveis e à arbitragem, a nosso ver, tais mecanismos constituem meros procedimentos intergovernamentais em que os contribuintes não têm “estatuto nem voz”, pese embora em certa medida tentem cumprir com objetivos e garantias de *fair trial* e sejam um importante desenvolvimento destinado a fortalecer os direitos e garantias dos contribuintes.

2. No âmbito do presente Capítulo cumpre nesta sede desde já reter as seguintes ideias fundamentais:

**i) A propósito do Direito de Acesso a Documentos**

O acesso a documentos constitui o pré-requisito para o exercício efetivo do direito de defesa através dos procedimentos fiscais, constituindo parte integrante do direito a uma audição justa o acesso a quaisquer documentos e informações que afetem as partes em litígio. Os contribuintes têm de ter acesso aos documentos relevantes em posse das ATs, se necessário via procedimento para a divulgação de tais documentos, e, caso tal acesso lhes seja negado tal terá como consequências a violação do *right to a fair trial* ao abrigo do art. 6.º da CEDH, e do princípio da igualdade de armas. Todavia, cumpre ressaltar que tal direito de acesso a documentos não é absoluto, uma vez que sofre limitações em especial no decurso de auditorias fiscais. Assim, de acordo com o entendimento sufragado pelo TJUE no caso *Berlioz*, a propósito da assistência mútua e da troca de dados em situações transfronteiriças, a pessoa a quem são pedidas as informações deve ter acesso aos documentos do processo para poder contestar a legalidade do pedido de informações. Neste particular, os destinatários do pedido de informações deverão ter acesso a pelo menos o mínimo de informação, conforme vem prevista no n.º 2 do art. 20.º da Diretiva 2011/16/UE, o que significa que tem de abranger a identidade da pessoa que se encontra sob exame ou investigação e o propósito fiscal em relação ao qual a informação é pedida. Assim, têm razão Juliane Kokott e Pasquale Pistone ao referir que não é pelo simples facto de os pedidos serem feitos no âmbito da assistência mútua entre Estados que tal significa que o pedido e os documentos associados devam ser confidenciais, incluindo os contribuintes afetados, podendo estes necessitar desses documentos para preparar a sua defesa, uma vez que eles comprovam os

motivos da decisão das ATs e dos procedimentos adotados <sup>122</sup>. Todavia, cumpre sublinhar que o TJUE apenas concede proteção jurídica aos destinatários dos pedidos de informações e não aos contribuintes em causa.

### **ii) A respeito do *Right to be Heard***

O direito a um processo equitativo inclui o direito a ser ouvido, ou seja, a aplicação do princípio do contraditório, o qual obriga as ATs, ao longo de todo o processo, a permitir que os contribuintes expressem os seus pontos de vista antes de adotarem qualquer medida suscetível de os onerar, salvo se houver uma justificação para a imposição e execução imediatas ou se uma audiência prévia não pudesse ter produzido um resultado diferente. *Prima facie*, os contribuintes devem ser notificados quando os seus dados são transferidos para outros Estados, devendo tal ser harmonizado com o n.º 2 do art. 15.º do RGPD e com o art. 46.º do RGPD relativo à transferência de dados em que o titular destes tem o direito a ser informado das garantias adequadas. Ora, tais direitos poderão ser sujeitos a limitações no plano do interesse público, incluindo em matéria fiscal. Todavia, tais limites não podem excluir por inteiro o direito das pessoas afetadas de serem informadas das suas transferências de informações. Logo, os contribuintes deverão ter o direito de saber quando, onde e com que propósito a sua informação está a ser usada e onde é que esta termina ou é armazenada. Assim, os dados fiscais do contribuinte devem também ser objeto de proteção. No entanto, com o Plano BEPS, tem-se assistido a uma erosão continuada em muitos Estados do direito à notificação do contribuinte, bem como a tendencial degradação do direito a ser ouvido, em especial no que se refere à assistência mútua e à troca de dados em situações transfronteiriças. Nos termos da legislação da UE o contribuinte ou parte terceira cuja informação seja transferida não tem direito a uma notificação prévia ou a uma audiência prévia. Assim, parece-nos que nesta matéria, até agora, não tem havido grande preocupação com os direitos de proteção de dados do contribuinte, devendo ser desenvolvidos *standards* mínimos de proteção do contribuinte, em especial baseados no seu direito à notificação em casos transnacionais de troca de dados fiscais.

---

<sup>122</sup> KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, Ob. cit. p. 306.

### **iii) Quanto aos Direitos Processuais**

O conceito de *procedural rights* abrange todos os direitos aplicáveis nas várias fases dos procedimentos fiscais, englobando os domínios administrativo e judicial, baseando-se no conceito de ED, o qual tem uma dupla componente: processual e material, encontrando-se vertido no direito à efetiva proteção jurídica e que abarca vários princípios como a justiça, a igualdade de armas, o privilégio contra a auto incriminação, o *right to be heard*, entre outros, os quais são também protegidos pelo *right to a fair trial*. Assim, o *habeas data*, o *right to be heard* e o direito à proteção judicial são essenciais para assegurar a eficácia dos efetivos remédios jurídicos do contribuinte, podendo este acioná-los quando vê ameaçados os seus DGF.

Neste campo, a assistência mútua incluindo a troca de dados em STF tem vindo a tornar a proteção efetiva de tais direitos mais complexa. No entanto, é importante referir que tem de ser feito um *balance* no que se refere ao nível de proteção atribuído dos direitos processuais, tanto no âmbito estritamente doméstico como em cenários transnacionais.

### **iv) A respeito do Direito à Proteção Judicial**

O direito à proteção judicial insere-se no acesso à justiça e na possibilidade de o contribuinte intentar um efetivo remédio jurídico perante um órgão imparcial instituído por lei contra medidas que possam afetar negativamente a sua esfera jurídica. Este direito constitui a pedra de toque do ED e assegura a possibilidade de controlo judicial de todos os atos emitidos pelas ATs no âmbito dos procedimentos fiscais. O acesso à justiça implica assim, por um lado, a capacidade de o contribuinte apresentar um caso perante um tribunal independente estabelecido por lei e, por outro, que as regras de acesso sejam claras e que seja assegurada a assistência jurídica, devendo igualmente ser protegidos no âmbito dos controlos fiscais os direitos processuais do contribuinte no quadro das auditorias fiscais. Assim, quando entra em jogo a supressão geral das notificações de transferência de dados do contribuinte relativos a outros países poderá ocorrer violação do seu direito a um recurso efetivo. Deste modo, o *right to a fair trial* procura assegurar de forma eficaz o princípio da igualdade de armas entre Fisco e contribuinte, juntamente com o *habeas data*, tendo em vista proteger o direito de defesa deste último, o que permite ao cidadão apresentar provas a seu favor. Quanto à obtenção de provas de forma ilegal por parte das ATs dos ECs o problema levanta questões complexas, *maxime* a questão de saber se a ilegalidade se refere à ordem jurídica do EM Requerente ou se à do EM Requerido ou se a ambos. Tudo dependerá das circunstâncias de cada caso individual para podermos saber quando tais provas poderão ser ou não excluídas, não podendo nunca atentar contra os direitos fundamentais básicos do cidadão.

O princípio do *nemo tenetur*, pressupõe que as autoridades procurem provar o seu caso sem recorrer a provas obtidas através de métodos de coação ou opressão. Contudo, o direito ao silêncio

não proíbe regra geral a utilização de poderes obrigatórios para exigir dos contribuintes o fornecimento de informações sobre os seus assuntos financeiros. Logo, os contribuintes têm o dever de cooperar com as ATs nos procedimentos fiscais quando os mesmos são objeto de investigação. Este comando de otimização é, assim, especialmente relevante, em relação às regras de divulgação obrigatória previstas na Ação 12 do BEPS, *maxime* quando a obrigação de declaração é transferida para o próprio contribuinte. No entanto, se a autodeclaração não puder resultar na aplicação de sanções penais, o princípio do *nemo tenetur* será respeitado. O mesmo se aplica quando o contribuinte pode evitar uma ação penal por evasão fiscal através da autodeclaração <sup>123</sup>.

Tem sido dada grande importância ao projeto BEPS sobre o MAP, todavia, a nosso ver, pouco se tem feito neste campo em termos de aumento e melhoria dos direitos de participação do contribuinte nestes procedimentos, sendo apenas garantido aos contribuintes por parte dos tribunais domésticos, a título excepcional, o *habeas data* nos MAP. Logo, é urgente levar a cabo uma melhoria do nível de participação dos contribuintes nos MAP. Assim, pese embora os contribuintes não gozem de um direito de participação nos procedimentos de assistência mútua, deveria ser-lhes dada a possibilidade de exercer de forma ativa os seus direitos, para que se possam melhorar os níveis de eficácia de tais procedimentos.

#### v) Quanto ao Direito à proteção de dados do contribuinte

O direito individual à proteção de dados tem sido separado do direito à privacidade e da confidencialidade. Neste sentido, o direito à privacidade tem sido objeto de proteção constitucional e alguns dos ordenamentos jurídicos garantem o direito à proteção de dados do contribuinte. Contudo, ainda hoje nem todos os sistemas jurídicos têm regras específicas que cubram a proteção de dados, sendo nestes casos a proteção de dados apenas alcançada de forma indireta através de uma interpretação do direito à privacidade. A nível europeu tem-se reforçado a necessidade de expandir o âmbito de aplicação do direito à proteção de dados através do RGPD, tendo o poder judicial contribuído para desenvolver e aumentar a eficácia e nível de proteção de tal direito.

A proteção de informação tributária poderá vir a tornar-se um *standard* mínimo a nível internacional. O direito individual à proteção de dados levanta problemas específicos relacionados com o direito coletivo das ATs de conseguir toda a informação relevante para conduzir auditorias fiscais, cobrar impostos e trocar tais informações com outras autoridades ou outros ECs. Assim, as ATs têm o direito de fornecer toda a informação necessária e proporcional para a avaliação correta do montante fiscal tendo em vista assegurar uma tributação justa. Logo, o direito individual à proteção de dados e o interesse público na TF operam ao mesmo tempo em matéria fiscal sendo necessário para o efeito fazer uma aproximação equilibrada dos interesses e valores em

<sup>123</sup> KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, ob. cit. p. 308.

jogo. Todavia, os contribuintes não podem ser alvo de fuga de dados, podendo esta última circunstância desempenhar um papel preponderante na criação de uma base jurídica eficaz assente num sistema fidedigno de proteção de dados e na limitação da transferência de dados para as ATs de ECs que não forneçam um *standard* equivalente ou, pelo menos, que respeite um nível mínimo de proteção de dados dos contribuintes.

Com o Projeto BEPS tentou criar-se um equilíbrio ao nível da TF, sendo certo que muitos ECs por não quererem abdicar de parte da sua soberania fiscal, aboliram definitivamente dos seus ordenamentos jurídicos os direitos à notificação e à audição prévia dos contribuintes em relação aos seus dados transferidos. A nível europeu, tanto o TEDH como o TJUE têm contribuído para garantir a efetiva proteção de dados do contribuinte. Neste campo, o TJUE tem fornecido um grande nível de proteção dos seus dados pessoais a qual é visível, *v.g.*, no caso *Digital Rights* em que o mesmo Tribunal proibiu em princípio a retenção de dados, limitando-a às situações que revelem uma ligação a crimes sérios e que a autoridade nacional competente considere com base em provas objetivas que existe em um ou vários ordenamentos jurídicos um elevado risco de preparação ou de cometimento de tais infrações <sup>124</sup>.

Desde já se adianta, que a lei da proteção de dados <sup>125</sup> tem de ser aplicada de maneira consistente e de forma prática, em ordem a salvaguardar um nível adequado de proteção do contribuinte. A este respeito, a CEDH inclui no n.º 2 do art. 8.º a base jurídica para o desenvolvimento da interpretação judicial do direito à proteção de dados, a qual constitui o caminho para a efetiva proteção de dados dos cidadãos. Todavia, do ponto de vista da CEDH, a falta de uma disposição específica sobre a proteção de dados tem a sua justificação no facto de na altura da assinatura da Convenção não ter sido dada tanta atenção à proteção de dados se comparado com a afetação da vida privada e familiar dos indivíduos. Por outro lado, tanto o TEDH como o TJUE reconheceram que as ATs nacionais gozam de uma ampla margem de apreciação em matéria de proteção da segurança nacional, desempenhando no campo da interceção *in bulk* um papel preponderante para a identificação de ameaças à segurança nacional dos ECs. Todavia, como sentenciado no caso *Big Brother Watch*, tal margem de livre apreciação praticada pelas ATs dos ECs sofre limitações, em especial no que respeita à reserva da intimidade da vida privada do cidadão <sup>126</sup>. Em síntese, o caso versou sobre a questão da vigilância em massa, tendo os requerentes, incluindo o grupo de

---

<sup>124</sup> Vide, *Digital Rights Ireland, Joined Cases*, C-293/12 e C-594/12 de 08.04.2014 e *Tele2 Sverige, Joined Cases* C-203/15 e C-698/15 de 21.12.2016.

<sup>125</sup> Ver, a nível doméstico, a Lei da Proteção de Dados Pessoais (Lei n.º 58/2019, de 08.08) que assegura a execução, na ordem jurídica nacional, do Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento e do Conselho, de 27.04.2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados.

<sup>126</sup> Vide, TEDH, caso *Big Brother Watch and Others vs. the United Kingdom* procs. ns. ° 58170/13, 62322/14 e 24969/15 de 25.05.2021.

defesa da privacidade *Big Brother Watch*, contestado os programas de vigilância em massa do Reino Unido, que incluíam a interceção de comunicações e a recolha *in bulk* de dados de comunicações. O TEDH considerou que os programas de vigilância em massa do Reino Unido violavam os arts. 8.º e 10.º da CEDH. Assim, o Tribunal considerou que os programas não eram justificados por preocupações de segurança nacional e que tinham um efeito inibidor sobre a liberdade de expressão. Por isso, a decisão do TEDH foi relevante em sede de direito à privacidade do contribuinte, tendo sido utilizada como paradigma para contestar programas de vigilância *in bulk* noutras jurisdições. Em suma, a decisão do TEDH sentenciou que a vigilância em massa não é um instrumento inofensivo, constituindo um meio poderoso que se encontra ao dispor dos ECs para entrar na vida privada dos contribuintes e que pode ser utilizado para violar os seus DGF. Assim, afigura-se-nos essencial criar mecanismos eficazes de proteção para salvaguardar a privacidade, em ordem a permitir que os contribuintes contestem ativamente os programas de vigilância em massa sempre que possível, quando lesem de forma negativa a sua esfera jurídica.

Nesta matéria, é dada particular relevância ao art. 1.º do RGPD, cuja aplicabilidade na esfera fiscal é limitada, prevendo este preceito legal a proteção jurídica das pessoas singulares no que respeita ao processamento e tratamento dos seus dados pessoais, assim como à livre circulação desses dados, não se aplicando o regulamento quando tal verse sobre o tratamento de dados cujas circunstâncias se encontrem elencadas no n.º 2 do art. 2.º do RGPD. Neste regulamento apenas há referência à matéria fiscal no art. 23.º que se reporta aos limites à proteção de dados, prevendo que a UE ou um EM poderá restringir por medida legislativa o alcance das obrigações e dos direitos fornecidos, desde que tal limitação respeite a essência dos direitos, liberdades e garantias fundamentais do cidadão e constitua uma medida que respeite o princípio da proporcionalidade numa sociedade democrática, em ordem a assegurar um interesse económico ou financeiro importante da UE ou de um EM, incluindo nos domínios monetário, orçamental ou fiscal, conforme disposto na alínea e), 2.ª parte, do n.º 1 do referido art. 23.º.

Todavia, parece-nos que o RGPD se tem revelado insuficiente e ineficaz na tutela efetiva dos direitos fundamentais do contribuinte, em especial no que respeita ao seu direito à privacidade e à reserva da intimidade da vida privada.

Como bem referem Juliane Kokott e de Pasquale Pistone, a respeito da eficácia na limitação da divulgação de dados dos contribuintes no RGPD “No quadro atual, é duvidoso que o RGPD possa servir de instrumento eficaz para limitar a divulgação de dados às ATs, porque essa divulgação seria abrangida pela cláusula de salvaguarda do art. 23.º do RGPD”<sup>127</sup>. A esta luz, a proteção de dados em matéria fiscal assume uma primordial relevância porque as ATs estão cada

<sup>127</sup> Vide, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, *Taxpayers in International Law...*, ob. cit. p. 395.

vez mais a confiar nos *Big Data* recolhidos a nível global e no fornecimento de informação no quadro da assistência mútua transfronteiriça, tendo a DAC assegurado a aplicação da proteção de dados do contribuinte ao prever uma referência específica à agora revogada Diretiva 95/46 e ao RGPD. Todavia, apontaram-se vários problemas em relação a esta devido à: *i*) falta de transparência na recolha e uso dos *Big Data*; *ii*) falta de clareza em relação à questão de saber quando o contribuinte tem acesso aos documentos e caso o mesmo tenha acesso coloca-se o problema em relação à eficácia da sua proteção jurídica e *iii*) inexistência de notificação e de audição prévia do contribuinte em caso de troca de dados fiscais.

Em face disto, o TJUE pronunciou-se sobre esta matéria sublinhando que apenas os destinatários do pedido de informações têm o direito à proteção judicial ao abrigo da CDFUE, ante a troca de dados no quadro da assistência mútua e cooperação das ATs <sup>128</sup>. Também o TEDH tem vindo a desenvolver o direito à proteção de dados, apesar da falta de uma disposição específica dedicada à proteção de dados na CEDH, separada do art. 8.º desta, acerca da proteção do respeito pela vida privada e familiar. Nesta linha, um grande número de jurisdições têm vindo a consagrar no seu ordenamento jurídico interno, o direito dos contribuintes à confidencialidade a respeito da informação partilhada com as ATs. Assim, o dever de evitar a divulgação pública de informações confidenciais dos contribuintes deve também impedir a aplicação de medidas unilaterais. Nas palavras de Juliane Kokott e Pasquale Pistone tais estratégias de *naming and shaming* praticadas por cerca de um terço dos Estados do mundo são uma forma moderna de pelourinho medieval e consistem em tornar públicos os nomes dos evasores fiscais, expondo-os assim à desgraça pública com efeitos dissuasores prospetivos evidentes <sup>129</sup>.

No que respeita à vigilância secreta praticada pelos ECs podemos dizer que a mesma apenas é permitida em circunstâncias excecionais, procurando-se atender ao estritamente necessário para agir de acordo com a lei e perseguindo um objetivo legítimo específico, sendo nesta medida apenas compatível com a CEDH se forem proporcionais com o objetivo que se visou prosseguir. Aqui, as regras atinentes à vigilância têm de ser claras e de incorporar salvaguardas adequadas contra o abuso. Assim, a efetiva proteção dos direitos e garantias dos contribuintes implica deveres específicos para os agentes da AT no que respeita à forma de encriptação da informação ou ao acesso limitado desta reservado aos agentes que tratam do ficheiro pessoal do contribuinte. A este respeito, estão previstas, *v.g.*, sanções específicas para os agentes públicos que divulguem informações de forma ilegal sobre os contribuintes em muitas jurisdições.

<sup>128</sup> Vide TJUE, *État Luxembourgeois, Joined Cases C-245/19 e C-246/19* de 06.10.2020.

<sup>129</sup> Vide, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, *Taxpayers in International Law...*, *ob. cit.* p. 397.

O uso generalizado das novas tecnologias está a mudar o significado e a percepção do direito à privacidade e à sua proteção, já que os dados pessoais passaram a ser um ativo com um valor independente. Isto também deve ser considerado pelas ATs de cada país, que trocam essas informações entre si.

Neste contexto, o TEDH assegurou a efetiva proteção de dados em conformidade com os requisitos do direito à privacidade em especial em matéria fiscal. Na verdade, a CEDH prevê, no art. 8.º, o direito a respeitar a vida privada e familiar, enquanto a CDFUE reconhece o direito a respeitar a vida privada e familiar, pelo seu domicílio e pelas suas comunicações (art. 7.º CDFUE) e concede proteção aos dados pessoais das pessoas singulares (art. 8.º CDFUE). Esta última disposição permite à pessoa singular aceder aos dados recolhidos que lhe digam respeito e bem assim solicitar a sua retificação. Assim, tanto a CEDH como a CDFUE reconhecem que qualquer interferência pública na vida privada de um indivíduo pode ocorrer desde que: *i*) esteja justificada e fundamentada de acordo com a lei para que tal interferência possa ocorrer; *ii*) se baseie numa razão válida de interesse público, que ponha em causa, *v.g.*, o bem-estar económico da sociedade, uma vez que este é considerado uma contribuição justa para a despesa pública; *iii*) fiscalização das regras atinentes à proteção de dados pessoais por parte de uma autoridade competente.

Contudo a recolha, o armazenamento e a TIF podem ser lícitos contanto que, uma vez devidamente ponderados os requisitos acima apontados se revelem necessários numa sociedade democrática para que haja um justo equilíbrio entre os direitos individuais e os interesses do Estado visando assim, que a recolha de informações respeite na íntegra o princípio da proporcionalidade. Logo, para que um determinado perfil digital de um contribuinte possa ser apreciado é necessário que este revista a natureza de direito fundamental à proteção dos dados pessoais e que a violação de tal direito se imponha de forma legalmente justificada como limite à operacionalidade do mecanismo da TIF.

Neste particular, quanto à proteção dos dados pessoais do contribuinte, vejamos alguma jurisprudência relevante.

O caso *Carpenter*<sup>130</sup> versa sobre a proteção dos direitos de privacidade dos contribuintes na era digital. A este respeito, o ST dos EUA considerou que o governo deve obter um mandado para aceder aos dados históricos de localização de telefones e telemóveis, reconhecendo que os indivíduos têm uma expectativa razoável de privacidade sobre as suas informações digitais. Neste caso, *Carpenter* argumentou que a aquisição sem mandado do governo relativo aos seus dados de localização do seu telefone violou os seus direitos da Quarta Emenda Americana. O governo alegou que a obtenção dos registos sem um mandado era justificada pela “doutrina da terceira

---

<sup>130</sup> Vide na jurisprudência americana caso *Carpenter* com decisão a 22.06.2018 proc. n.º 585 U.S.

parte”, segundo a qual os indivíduos não têm expectativas razoáveis de privacidade em informações voluntariamente compartilhadas com terceiros.

O U.S. *Supreme Court* decidiu a favor de *Carpenter*, tendo o mesmo Tribunal considerado que a aquisição pelo governo dos dados de localização do telefone de *Carpenter* constituía uma violação da Quarta Emenda, reconheceu que os indivíduos têm uma expectativa legítima de privacidade no que respeita à natureza abrangente e detalhada das suas informações localizadas nos seus telefones; rejeitou a aplicação da “doutrina de terceiros”, enfatizando que os telefones modernos geram uma riqueza de informações sensíveis que carecem de proteção constitucional, sustentou que a obtenção de tais dados geralmente requer um mandado apoiado por causa provável, exceto em certas circunstâncias exigentes.

Esta decisão tem implicações significativas para os direitos de privacidade do contribuinte na era digital, uma vez que reconheceu que a quantidade de informações pessoais geradas e armazenadas por dispositivos digitais pode revelar detalhes íntimos sobre a vida privada e sobre os movimentos de um indivíduo, rastreando o cidadão. A decisão procurou assim, fortalecer as proteções da Quarta Emenda contra buscas sem mandado e reconheceu a natureza evolutiva da tecnologia e o seu impacto na privacidade das pessoas.

Embora o caso em si não esteja diretamente relacionado com os direitos dos contribuintes, ele tem implicações mais amplas para os direitos de privacidade que podem impactar indiretamente na vida pessoal destes, em matéria de troca de dados fiscais.

Porém, como adverte Menita Giusy tanto o direito à proteção dos dados pessoais do contribuinte como o uso de dados económicos relevantes para efeitos fiscais dificilmente podem ser considerados como um limite efetivo da TIF dada a grande importância dos interesses financeiros do Estado que visam salvaguardar a distribuição adequada e equitativa da carga tributária entre os contribuintes <sup>131</sup>.

No entanto, o processamento de dados pessoais deve ser feito de acordo com o princípio da proporcionalidade, não excedendo nesta medida o estritamente necessário para salvaguardar um direito ou interesse juridicamente protegido.

Chamemos agora à colação o caso *Digital Rights* e os respetivos *Joined Cases* <sup>132</sup>. decididos pelo TJUE.

Em resumo, estes são dois casos apensos que tratam do problema da compatibilidade da legislação da UE com as leis nacionais sobre a retenção de dados. Neste caso o Tribunal decidiu que a Diretiva de Retenção de Dados (Diretiva 2006/24/CE entretanto revogada a 15.03.2006 mas

---

<sup>131</sup> DE FLORA, Menita Giusy, ob. cit. p. 456.

<sup>132</sup> Vide TJUE, caso *Digital Rights*, *Joined Cases* n.ºs C-293/12 e C-594/12 de 08.04.2014.

que à data se encontrava em vigor) era inválida porque interferia com os direitos fundamentais à privacidade e à proteção de dados. Esta exigia que as empresas de telecomunicações retivessem metadados em todas as comunicações eletrónicas por um período de até dois anos. Neste contexto, a Diretiva não permite o conhecimento do conteúdo das comunicações eletrónicas enquanto tal e exige aos fornecedores de comunicações eletrónicas o cumprimento de certos princípios de proteção e segurança de dados. O TJUE sentenciou que a Diretiva ao permitir o armazenamento desses dados, assim como o acesso a estes por banda das autoridades nacionais competentes, pese embora interferindo no direito fundamental à vida privada e à proteção de dados pessoais dos contribuintes, a mesma não era suficiente para violar o conteúdo essencial destes.

Verificamos assim que, a decisão do TJUE procurou proteger os direitos dos contribuintes na vertente do direito à privacidade e à proteção de dados pessoais. Assim, mesmo que a conservação de dados exigida pela referida Diretiva possa ser considerada adequada para atingir os seus objetivos, o TJUE considerou que com a adoção da Diretiva sobre retenção de dados, a legislação da UE excedeu os limites impostos pelo princípio da proporcionalidade.

Nesta conformidade, a TAIF pode ser justificada por razões imperiosas de interesse público, mas isso não significa que qualquer tipo de TAIF deva ser considerado de acordo com os regulamentos e justificada pelo interesse público. Contudo, a relevância dos dados deve ser avaliada *summo rigore* e previamente definida.

A este respeito, a jurisprudência consolidada do TJUE, *maxime* no caso *IPI*<sup>133</sup> sentenciou que as exceções e limites da proteção de dados são aplicadas apenas na medida estritamente necessária.

Tem havido um número crescente de julgamentos acerca do direito à privacidade em especial no campo do direito à proteção dos dados pessoais do contribuinte, ao abrigo do art. 8.º da CDFUE e da sua aplicação para a recolha de informação dos contribuintes em sede de TIF entre as ATs.

Do decidido pelo TJUE no caso *Google*<sup>134</sup> e no caso *Schrems*<sup>135</sup>, constatamos que há uma necessidade de implementação de um nível de proteção adequado dos direitos e garantias do contribuinte que passa por se reforçar a importância do direito à proteção de dados que cumpre um papel fundamental nos nossos dias.

Quanto a nós, para que o direito à privacidade na sua vertente de proteção de dados pessoais possa ser salvaguardado é necessário que se criem regras mínimas de proteção dos direitos e garantias do contribuinte.

---

<sup>133</sup> Vide, TJUE caso *IPI* de 07.11.2013, proc. C-473/12.

<sup>134</sup> Vide, TJUE, caso *Google* de 13.05.2014, proc. n.º C-131/12.

<sup>135</sup> Vide, TJUE, caso *Schrems* de 06.10.2015 proc. n.º C-362/14.

Por fim, deve ser considerada como comprometedora a legislação que desrespeite a essência do direito fundamental à vida privada, conforme garantido pelo art. 7.º da CDFUE, *maxime* através do acesso generalizado por parte das autoridades públicas ao conteúdo de comunicações que ponham em causa princípios legais e constitucionais, o que vale *mutatis mutandis* para a TIF. Afigura-se-nos fundamental encontrar-se um justo equilíbrio entre por um lado, a necessidade do contribuinte em otimizar a “variável tributária” através da busca por uma poupança fiscal legítima e, por outro, a necessidade das ATs combaterem os fenómenos de PFA. Logo, é essencial tranquilizar os contribuintes quanto à proteção dos seus direitos fundamentais.

Já o caso *Berlioz* se revela de grande interesse em sede de direitos e garantias do contribuinte. Neste caso, o problema estava em saber se um fundo de investimento luxemburguês era elegível para o reembolso do imposto retido na fonte sobre os dividendos recebidos de empresas francesas. Aqui o fundo de investimento luxemburguês argumentou que a retenção na fonte imposta pela França violava os princípios da livre circulação de capitais na UE.

Neste caso o TJUE decidiu que a obrigação de retenção na fonte do imposto sobre dividendos detidos pela França violava as disposições sobre a livre circulação de capitais. Perante isto o Tribunal considerou que tal tributação era um obstáculo à livre circulação de capitais entre os EMs da UE e que poderia desencorajar os investidores de um EM a investir num outro. Tal decisão reafirmou a importância do respeito pela livre circulação de capitais, como um dos princípios fundamentais da UE com reflexo nos direitos e garantias do contribuinte, destacando nesta sede que quaisquer restrições ou obstáculos à livre circulação de capitais, como a retenção na fonte sobre dividendos, devem ser justificadas e proporcionais.

Em suma, o caso *Berlioz* procurou fortalecer os direitos e garantias do contribuinte na UE ao reforçar os princípios de livre circulação de capitais e da não discriminação, estabelecendo para o efeito que os EMs não devem impor restrições injustificadas aos investimentos transfronteiriços e destacou a necessidade de interpretar os tratados fiscais de acordo com a legislação da UE, servindo de importante precedente para os contribuintes.

Segundo as conclusões do Advogado Geral Wathelet no caso *Berlioz*<sup>136</sup>, as regras sobre assistência administrativa mútua revelam-se insuficientes para garantir os direitos fundamentais do contribuinte tanto na fase administrativa quanto na fase judicial, não prevendo eles por um lado, nem um *right to be heard* nem um direito à informação do contribuinte no decurso do processo de TIF ou mesmo um direito de acesso a um recurso jurídico efetivo com a necessária proteção imediata.

---

<sup>136</sup> Vide as Conclusões do Advogado-Geral *M. Wathelet*, de 10.01.2017, proc. n.º C-682/15, relativo ao caso *Berlioz*.

Neste sentido, a falta do direito à informação no início da troca não permite que o contribuinte exerça um controlo sobre a legalidade do procedimento necessário para fornecer provas de que as condições estabelecidas pelas leis internacionais e europeias foram cumpridas pelas ATs envolvidas. Logo, é fundamental reconhecer ao contribuinte um direito à informação sobre o início e andamento do procedimento de TIF, para que por um lado, o mesmo não se encontre “desavisado” em relação à informação trocada pelos ECs como por outro, evitar que sejam praticados atos passíveis de violar DGF do contribuinte. Além disso, quando um procedimento de TIF é iniciado entre dois ou mais Estados, o contribuinte deve ser capaz de expressar adequadamente as suas opiniões sobre a base em relação à qual as ATs pretendem fundamentar os seus atos. De facto, podemos verificar que os direitos dos contribuintes ao abrigo dos procedimentos para assistência administrativa mútua não são efetivamente protegidos ou, na melhor das hipóteses, são regulados de forma desorganizada pelas leis nacionais.

Tanto quanto nos é dado observar, tem-se assistido a uma gradativa diminuição dos direitos de participação do contribuinte no campo do procedimento de TIF e tais direitos continuam na grande maioria dos casos a não serem tutelados de forma eficaz pelos ECs, sendo os contribuintes, em regra, apenas protegidos por leis fiscais domésticas. Logo, ainda que as atividades de aquisição de informação sejam realizadas no exterior de acordo com as regras fiscais em vigor no Estado estrangeiro, resulta daqui que existe uma desigualdade existente entre os procedimentos de aquisição de informação estrangeiros e domésticos.

Assim, os contribuintes são apenas protegidos pelas legislações fiscais domésticas e mesmo nesse plano podemos dizer que estes não se encontram completamente resguardados. Porque por um lado, não existe, *v.g.*, no ordenamento jurídico interno português um requisito de RP que opere como uma garantia do contribuinte no processo de TIF, *maxime* na sua tipologia a pedido ou espontânea, tanto a nível interno como internacional. Por outro, o facto de os direitos de participação do contribuinte se encontrarem “desorganizados” e serem de âmbito limitado a nível internacional, uma vez que primeiro são servidos os interesses dos ECs na prossecução do interesse público com a arrecadação de receita tributária não pretendendo estes muitas vezes abrir mão da sua soberania fiscal para atenderem e respeitarem os DGF dos contribuintes no seio da TIF.

Nesta sede, torna-se necessário ponderar os princípios da legalidade, adequação e proporcionalidade, tendo presente os instrumentos de avaliação à disposição das ATs e a sua relação com os direitos dos contribuintes. De facto, o fornecimento de uma combinação de proteções somente voltada a servir os interesses fiscais dos ECs resultaria numa violação do princípio europeu da proporcionalidade, a ser aplicado também na TIF.

Este constitui uma garantia dos direitos e liberdades dos contribuintes, uma vez que o mesmo deve inspirar a ação administrativa como um todo.

A aplicação deste princípio na TIF exige que o objetivo seja alcançado na medida estritamente necessária para se poder assegurar o direito ou interesse juridicamente protegido (como por ex., um direito de participação), isto é, as medidas adotadas pelos ECs no procedimento de TIF têm de ser necessárias, adequadas e proporcionais aos fins que visam atingir (*maxime* a obtenção de informação de um contribuinte em concreto proveniente de outros ECs ou de ATs estrangeiras) e de obedecer ao princípio da legalidade em ordem a não serem violados os direitos e garantias do contribuinte.

É, pois, necessário que a limitação que o contribuinte sofre em decorrência da intervenção administrativa em relação aos seus direitos e garantias seja proporcional aos objetivos a serem perseguidos, representados pela elisão e evasão fiscal.

Neste particular, não podemos ignorar que a cooperação tributária coloca um problema de conciliação entre os interesses conflitantes entre o Fisco e o contribuinte no exercício da sua liberdade pessoal e económica. De facto, o princípio europeu de proporcionalidade é adequado para buscar tal reconciliação, de acordo com o critério segundo o qual a Administração não pode impor obrigações ou restrições sobre a liberdade de um indivíduo além do necessário para a satisfação do interesse público a ser prosseguido.

As ATs devem, portanto, examinar se há menos medidas intrusivas que podem levar ao mesmo resultado e considerar todas as possíveis linhas de investigação domésticas, incluindo o uso da cooperação com o contribuinte.

Em suma, se do ponto de vista dos ECs a comunidade europeia e internacional introduziu ferramentas específicas para proteger as suas razões (*maxime* os interesses dos EMs) também o mesmo deveria acontecer em relação aos direitos e garantias dos contribuintes envolvidos na TIF, contando que um conjunto comum de regras seja estabelecido. Assim, a questão da proteção legal dos contribuintes envolvidos com a TIF pode surgir em relação a cada tipo de troca, no entanto, no caso da TAIF vários problemas específicos podem aparecer devido ao facto de, v.g., os dados de um determinado número de contribuinte surgirem como indefinidos e os mesmos serem transmitidos.

Nesta conformidade, uma mera remissão de direitos não nos parece ser uma condição suficiente para garantir uma completa paridade entre os direitos e as garantias dos contribuintes.

Neste sentido, uma forma de resolver o problema dos direitos de participação a nível europeu passa por protegê-los através da criação de um Código Europeu do Contribuinte instituído pela CE que contém as *guidelines* que procuram assegurar um equilíbrio existente entre os direitos e as obrigações dos contribuintes e das ATs. Logo, o uso e implementação de tal instrumento será

talvez o mais apropriado para a proteção dos direitos procedimentais dos contribuintes no processo de TIF.

Contudo, tal ferramenta europeia não é vinculativa para os EMs, uma vez que as questões fiscais nacionais são altamente sensíveis. Os EMs devem poder adotar ou adaptar os seus códigos nacionais em ordem a considerar padrões comuns e geralmente reconhecidos. No entanto, podem ser necessários ajustes para adaptar os códigos individuais às especificidades de cada país, mas, seja qual for o caso, a disposição de *standards* mínimos comuns poderia melhorar a compreensão dos princípios que devem reger as relações entre contribuintes e ATs.

O Código Europeu do Contribuinte visa assim: *i)* garantir a igualdade de tratamento de todos os contribuintes; *ii)* garantir um nível mais elevado de legalidade e de certeza jurídica; *iii)* aumentar a transparência; *iv)* reduzir litígios; *v)* *standardizar* processos de *compliance*; *vi)* ser uma referência para países terceiros; *vii)* melhorar as práticas e a avaliação previsível da responsabilidade fiscal; *viii)* especificar princípios; *ix)* garantir um melhor entendimento na comunicação com a AT de outro EM.

A esta luz, face às diferenças existentes nas várias leis nacionais e devido ao facto de estas se encontrarem enraizadas na cultura jurídica em que se inserem poderia ser um problema garantir uma completa igualdade de tratamento dos contribuintes europeus. Seria, para isso necessário acelerar o desenvolvimento dos direitos de participação a nível europeu, a fim de alcançar um sistema de regras completo harmonizável com um *Código Tributário Europeu* a ser usado como o instrumento mais adequado para a proteção dos direitos procedimentais e processuais do contribuinte.

Neste campo, o património jurisprudencial *maxime* dos tribunais nacionais, do TJUE e do TEDH, têm vindo a contribuir para o fortalecimento da posição jurídica do contribuinte.

Na mesma linha de pensamento, aponta a bondade da futura existência de um *Código Fiscal Europeu*, que vai no sentido de uma maior consolidação da posição do contribuinte, sendo necessário para tal que o referido Código seja positivado, o que até agora não aconteceu.

Contudo, o conflito existente entre os interesses do Estado para a perceção das receitas fiscais e a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte não diz respeito apenas à UE e aos EMs mas é um problema jurídico à escala global.

Segundo Menita Giusy continua a haver países que não avançam na implementação de um novo modelo fiscal inspirado no conceito de *open government*, no que respeita à relação entre o Fisco e os contribuintes, ou seja, que incentiva o cumprimento voluntário de obrigações fiscais<sup>137</sup>. De facto, existem ATs que não lançaram programas de melhoria das relações jurídicas entre

<sup>137</sup> DE FLORA, Menita Giusy, ob. cit. p. 459.

ATs e os contribuintes, parecendo-nos que o objetivo dos ECs somente está direcionado em aumentar o volume de receita, e não tanto em estabelecer uma relação menos conflituosa, caracterizada por uma maior certeza jurídica.

Aqui, a existência de sistemas tributários eficientes e justos é crucial para uma *Boa Governança Tributária* e para o desenvolvimento e construção do Estado, uma vez que estes contribuem para financiar o fornecimento de bens públicos. Assim, embora os sistemas jurídicos de todo o mundo sejam muito diferentes entre si existem princípios fundamentais comuns ao ED, como, v.g., o direito de defesa e o princípio da segurança jurídica que lhes são inerentes. De facto, torna-se necessário levar a cabo um nível diferente de proteção de direitos e garantias do contribuinte no Estado de origem da informação, em ordem a evitar causar conflitos em outro EC que passará a fazer uso dessa mesma informação.

Concluindo, os contribuintes não devem continuar a ser considerados “objetos” da TIF, mas devem ser vistos como fins em si mesmos *maxime* devem ser titulares de direitos fundamentais e ao mesmo tempo serem dotados de proteção legal, adequada e oportuna em ordem a evitar os danos que resultariam da TIF traduzidos em ofensas a DGF, que deverão ser combatidos com o fornecimento dos devidos remédios jurídicos necessários para fornecer uma compensação pelas violações causadas na sua esfera jurídica.

#### **vi) O Impacto da Transparência fiscal na proteção de dados e as Situações transfronteiriças**

Alguns países entendem que tem de haver uma divulgação integral da informação <sup>138</sup>, enquanto outros permitem uma divulgação dos incumpridores fiscais <sup>139</sup> ou ainda outros procuram assegurar uma forma mais forte de proteger a confidencialidade fiscal <sup>140</sup>. Aqui, pese embora o âmbito da divulgação pública de informações confidenciais dos contribuintes seja limitado pelo direito à privacidade e à proteção de dados, tal não exclui totalmente a obrigação, também para terceiros, de divulgar dados confidenciais dos contribuintes. Assim, esta obrigação baseia-se em *mandatory disclosure rules*.

Vejamos agora o impacto do interesse público legítimo no seio da TF e de que forma ele se repercute na proteção dos direitos e garantias dos contribuintes, *maxime* no direito à confidencialidade de dados fiscais.

A TF e o Projeto BEPS têm dado um importante contributo para a harmonização do DFI, visto que com a implementação deste Projeto se aumentou a importância dos acordos multilaterais e

---

<sup>138</sup> Como é o caso da Finlândia em que após a conclusão das auditorias fiscais a informação básica dos contribuintes fica publicamente disponível, *maxime* o ano de nascimento, domicílio fiscal, etc.

<sup>139</sup> É o exemplo do Canadá, China, Grécia, Irlanda, Portugal e Rússia.

<sup>140</sup> É o caso da Suécia com a sua anonimização de regras fiscais.

da assistência administrativa internacional entre as ATs de todo o mundo. Deste modo, podemos constatar que, por um lado, as medidas multilaterais estabelecidas no quadro da assistência mútua vieram permitir a partilha de informação fiscal a nível transnacional entre as ATs, o que permite pôr em prática os três tipos de TIF existentes. Por outro, cada uma das tipologias de TIF acarreta diferentes problemas, sendo que a que comporta maiores riscos de violação dos *standards* da proteção de dados é a TAIF. Tal reside no facto de a TAIF perseguir de forma estrutural a partilha de dados fiscais, independentemente de qualquer RP, podendo colocar os dados fora de controlo, atendendo à falta de níveis de proteção de dados entre as ATs participantes.

Quanto aos *standards* de transparência no seio da DAC existem limitações que se impõem ao direito à proteção de dados do contribuinte com a finalidade de os ECs preservarem e garantirem a eficácia da TF. Assim, *prima facie* a TIF não implica a divulgação pública de informações, contando que tal informação seja confidencial entre as ATs.

No plano doutrinário, ainda não foi decidido a nível europeu o problema jurídico relativo à compatibilidade do *standard* de proteção da TF com o direito à privacidade do contribuinte e sobre se este se repercute em termos práticos num aumento ou diminuição dos seus DGF <sup>141</sup>.

No que respeita ao regime específico referente à troca de dados fiscais, o TJUE procurou ilustrar no caso *Schrems II*, as dificuldades resultantes da TIF entre ATs com diferentes *standards* de proteção de dados <sup>142</sup>. Pese embora este caso não seja fiscal o mesmo oferece uma visão útil sobre a forma como devem ser tratadas e protegidas as informações fiscais ao nível do Estado destinatário. Neste caso, no seguimento do que ficou vertido na decisão de Comissão 2000/520 <sup>143</sup> a mesma não continha qualquer conclusão sobre a existência de regras americanas que previam a proteção das pessoas cujos dados haviam sido transferidos da UE para os EUA. A este respeito, o TJUE salientou que não havia provas de que tivessem sido adotadas medidas por parte dos EUA que se destinassem a limitar qualquer interferência nos direitos fundamentais dessas pessoas. Tais medidas eram necessárias mesmo nos casos em que a interferência das entidades estatais desse país fosse justificada pela necessidade de prosseguir objetivos legítimos, como, v.g., a segurança nacional. Neste sentido, tal como decidido pelo TJUE, a análise da adequação

---

<sup>141</sup> Por exemplo, na Finlândia (e também fora da UE na Islândia os quais cumprem com o sistema DAC da UE) as ATs publicam numa base de dados não só o montante do rendimento tributável assim como a dívida fiscal dos contribuintes individuais e coletivos, mas também pormenores sobre os rendimentos de capital e o rendimento tributável normal, bem como outras informações. Também na Suécia, se aplicam regras semelhantes através da publicação no chamado *taxeringskalender* (calendário fiscal), embora com algumas limitações que protegem melhor as informações confidenciais do contribuinte. Na Noruega, um país do espaço económico europeu é assegurado o acesso público às informações confidenciais dos contribuintes através de ferramentas de pesquisa baseadas nos nomes e códigos postais dos contribuintes. A esta luz, o tipo de informação confidencial é mais ou menos equivalente ao descrito no caso da Finlândia, exceto pelo facto de as informações sobre as perdas serem suprimidas. No entanto, os contribuintes são informados sobre quem está a consultar o seu perfil fiscal (sublinhado nosso).

<sup>142</sup> Vide, TJUE, Caso *Schrems II* de 16.07.2020, proc. C-311/18.

<sup>143</sup> Decisão 2000/520/EC, Disponível em: [EUR-Lex - 32000D0520 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/lexuris/ui/show.do?uri=CELEX:2000D0520:EN:HTML). Acedido em 10.01.2023.

da proteção concedida no país destinatário não deve ser meramente formalista, devendo passar-se por um teste substancial que se traduza na verificação no país destinatário da existência real e efetiva de proteção jurídica contra toda e qualquer forma de ingerência negativa no país destinatário.

O TJUE procedeu a um exame das vias de recurso disponíveis nos EUA e concluiu que se violou o conteúdo essencial do direito fundamental à proteção judicial efetiva, tal como consagrado no art. 47.º da CDFUE, visto que não havia legislação que previsse qualquer possibilidade de um indivíduo recorrer a meios legais para ter acesso a dados pessoais que lhe digam respeito, ou para obter a retificação desses dados ou proceder ao seu apagamento<sup>144</sup>. O TJUE salientou assim, que a Comissão não declarou, na decisão 2000/520 que os EUA, de facto, “asseguram” um nível adequado de proteção em virtude do seu direito interno ou de compromissos internacionais, tendo por sua vez declarado inválida a Decisão 2000/520, que continha as regras de “porto seguro”<sup>145</sup>. O mesmo Tribunal no caso *Schrems II* considerou que os direitos adequados, as garantias, e os recursos efetivos exigidos pela legislação da UE e lidos à luz da CDFUE, devem assegurar que os titulares de dados pessoais que são transferidos para um país terceiro ao abrigo de cláusulas tipo beneficiam de um nível de proteção equivalente ao garantido na UE.

A nosso ver, o acórdão *Schrems* deve ser usado como “farol orientador” dos EMs da UE em sede de TIF com países terceiros. Neste caso, o TJUE sublinhou que é dever das autoridades nacionais de proteção de dados manter sob controlo as transferências de dados para países terceiros, a fim de assegurar que os cidadãos da UE beneficiarão de garantias adequadas no país destinatário (cf. art. 46.º 1 e 2 do RGPD)<sup>146</sup>. No entanto, *Schrems* dizia respeito a uma pessoa singular, sendo que os dados pessoais de pessoas singulares são abrangidos pelo RGPD. Assim, parece-nos que, por um lado, o TJUE poderá ter baixado um pouco os seus *standards* de proteção de dados (diminuindo em certa medida os direitos e garantias dos contribuintes), como por outro, tais *standards* não foram aplicados à troca de dados fiscais.

Podemos observar que a jurisprudência constante do TJUE tem vindo a mostrar que as *fishing expeditions* não são admissíveis, não podendo haver acesso ilimitado das ATs às informações relacionadas com a fiscalidade ou o acesso a dados fiscais que não sejam previsivelmente relevantes para os procedimentos fiscais.

Também fora do âmbito fiscal o TJUE tem protegido e garantido a eficácia de uma forma geral dos dados dos cidadãos.

<sup>144</sup> Vide TJUE, Caso *Schrems*, §95.

<sup>145</sup> Vide TJUE, Caso *Schrems*, §97.

<sup>146</sup> Neste sentido acompanhamos a posição de Juliane Kokott e Pasquale Pistone.

Como asseveram Juliane Kokott e Pasquale Pistone a propósito da recolha de dados fiscais por parte das ATs, os tribunais europeus deram aos ECs uma ampla margem de apreciação, apenas expressando reservas em casos de procedimentos básicos de proteção que não sejam observados, continuando ainda por referir que a DAC6, o sistema FATCA e outros instrumentos jurídicos similares vieram dar uma maior elasticidade às leis, garantindo às ATs poderes a exercer sobre os dados dos contribuintes de um ponto de vista excessivo, ultrapassando mesmo os próprios limites do seu nível adequado de proteção<sup>147</sup>. Logo, é necessário que haja alguma forma de proteção eficaz, em tempo útil e em prazo razoável dos direitos e garantias destes. Cumpre referir que no plano judicial os *standards* de proteção de dados ainda estão no seu estado embrionário, sendo para o efeito necessário criar uma forma de controlo jurisdicional que sirva como “cláusula de salvaguarda” dos contribuintes contra por um lado, a violação dos DGF, *maxime* o seu direito à confidencialidade e à reserva da intimidade da vida privada, como por outro necessário se torna criar os mecanismos necessários para combater pedidos ilegais de TIF. Nesta conformidade, o Tribunal do EM requerido deve ter acesso ao pedido de informações dirigido ao EM requerido pelo EM requerente. Assim, o contribuinte em causa não tem o direito de acesso ao pedido de informações, permanecendo o pedido um documento secreto. Aqui, para que o contribuinte seja plenamente ouvido no que respeita ao requisito da falta de RP das informações do pedido bastará, em princípio, que os EMs estejam na posse da identidade da pessoa objeto de exame ou de investigação e que seja levado em consideração o objetivo fiscal para o qual as informações são solicitadas. Por isso, de acordo com o TJUE, nem o contribuinte nem as Partes terceiras cujos dados são transferidos têm o direito à proteção judicial no EM requerido. Logo, a proteção dos dados fiscais, incluindo contra a troca de dados manifestamente irrelevantes, é difícil nestas circunstâncias, uma vez que os contribuintes podem nem sequer saber se os seus dados são transferidos e para onde serão, e, nesta medida, caso saibam não têm qualquer possibilidade de recurso.

#### **vii) Da proteção de Dados Fiscais**

A este respeito podemos extrair as seguintes ideias:

1.<sup>a</sup> O direito individual à proteção de dados e o legítimo interesse coletivo na TF operam ao mesmo tempo em matéria fiscal, exigindo assim uma abordagem equilibrada que assegure ambos os valores, em ordem a salvaguardar os direitos e garantias dos contribuintes de forma eficaz, em tempo útil e em prazo razoável.

2.<sup>a</sup> Na UE os dados são protegidos por múltiplas fontes legais através da CDFUE e do RGPD, os quais fornecem ao contribuinte um *standard* mínimo de proteção dos seus dados fiscais.

---

<sup>147</sup> Vide, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, *Taxpayers in International Law...*, ob. cit. p. 421.

3.<sup>a</sup> Tendo presente as questões da transparência e da assistência mútua transfronteiriças, o equilíbrio entre os interesses públicos legítimos e os direitos individuais constitui um sério desafio tanto para as ATs como para os contribuintes.

4.<sup>a</sup> Há que evitar uma expansão indefinida do interesse público, devendo assegurar-se em relação aos direitos individuais uma reação proporcional à evasão fiscal e à transferência de lucros sem um que se produza um efeito *overkill*.

### 3. *Standards* Mínimos de Proteção dos Direitos e Garantias dos Contribuintes

O DFI constitui uma matéria exclusiva dos ECs que regulam o exercício das suas respetivas soberanias fiscais através de acordos internacionais, produzindo efeitos adversos sobre os contribuintes, sendo estes muitas vezes tratados como meros objetos do exercício da soberania fiscal dos ECs.

Como sublinham Juliane Kokott e Pasquale Pistone, com o desenrolar do Projeto BEPS e da tributação mínima internacional, tal abordagem tornou-se obsoleta <sup>148</sup>.

Os ECs limitam o exercício dos seus direitos fiscais não apenas no plano estritamente doméstico, mas também ao nível das Convenções internacionais celebradas com os demais países e que seguem Convenções Modelo. Não podemos ignorar que os Estados, até agora têm demonstrado pouco interesse em completar a coordenação global com as formas correspondentes de proteção jurídica dos direitos individuais dos contribuintes.

Nesta linha de raciocínio, a proteção dos direitos dos contribuintes é apenas remetida para o plano fiscal doméstico sendo as ATs nacionais responsáveis por resolver os litígios existentes entre os contribuintes. Não existem atualmente no plano internacional remédios jurídicos aplicáveis ao contribuinte singular, disponíveis para serem usados como forma de reação e proteção dos seus DGF face ao exercício de poderes tributários dos ECs. Assim, deverá ser desenvolvida uma solução global dos problemas que os contribuintes enfrentam quando agem em situações transfronteiriças. Com efeito, assim como há um *standard* global para o exercício da soberania fiscal por banda dos ECs também deveria haver um *standard* global mínimo para a proteção dos DGF dos contribuintes.

A este respeito, o Comité da ILA tem vindo a elaborar uma visão do DFI, que olha para os contribuintes não como meros objetos do exercício de soberania nacional dos ECs, mas como sujeitos titulares de direitos individuais. Esta visão traz para o DFI *standards* de proteção jurídica aplicáveis aos contribuintes ao abrigo do direito internacional público e procura ao mesmo tempo estabelecer um *standard* global de proteção do *Rule of Law* e dos DGF dos contribuintes, que

---

<sup>148</sup> Vide, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, ob. cit. p. 490.

podem pôr em causa a validade das normas de DFI acordadas pelos ECs. Logo, cada direito deve ser acompanhado de uma solução jurídica eficaz, devendo reger-se pela máxima latina *ubi ius ibi remedium*. Assim, de acordo com os requisitos do ED, tais remédios jurídicos devem impedir que as medidas aplicadas pelos ECs afetem negativamente a esfera jurídica dos titulares dos direitos.

Como bem afirmam Juliane Kokott e Pasquale Pistone, seguindo a sugestão do Comité da ILA os mesmos referem que tem de haver um *standard* global mínimo de proteção, dos direitos e garantias dos contribuintes que tenha força bastante para contrabalançar os poderes de tributar dos ECs e que possa também questionar a validade do exercício da soberania fiscal levada a cabo pelos mesmos<sup>149</sup>. Há, assim, duas soluções segunda a ILA que se destinam a proteger os direitos e garantias dos contribuintes a nível global. Por um lado, uma *Soft Law approach* baseada no MCIDC, abrangendo regras não vinculativas que têm em vista assegurar a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes que os ECs utilizam, para poderem cumprir com o *standard* internacional. Por outro, uma *Hard Law approach*, a qual persegue o mesmo objetivo, regendo-se por instrumentos jurídicos vinculativos.

Em face do exposto, podemos desde já adiantar que a nível global se deveria criar um TFI para que se possam assegurar de forma mais eficaz os interesses juridicamente protegidos dos contribuintes e melhor se consigam resolver questões complexas de situações jurídicas plurilocalizadas.

#### **4. Princípios Gerais de Proteção dos Direitos dos Contribuintes**

Os princípios fundamentais do DFI constituem os alicerces para uma proteção jurídica efetiva dos direitos e garantias dos contribuintes em cada sistema jurídico, devendo estes operar como uma espécie de limite externo ao exercício da soberania fiscal de cada país, *maxime* como um *standard internacionalmente aceite*. Aqui, tem de haver um nível de cumprimento e realização concreta dos DGF dos contribuintes em termos materiais e prático normativos, isto é, é preciso que numa determinada situação jurídica plurilocalizada se atente não só nos problemas juridicamente relevantes, como também, com base nos princípios fundamentais de direito se possam tutelar de forma eficaz, em tempo útil e em prazo razoável os direitos e garantias dos cidadãos. Assim, o DFI não deve somente garantir que cada Estado proteja apenas a sua cobrança de impostos, mas também deve respeitar os direitos fundamentais das pessoas afetadas no exercício da sua jurisdição fiscal.

A este respeito, existem quatro princípios fundamentais no seio do quadro jurídico global de proteção dos direitos dos contribuintes: *i*) princípio do ED; *ii*) proporcionalidade; *iii*) luta contra práticas abusivas e fraudulentas; *iv*) equidade fiscal. Destes quatro, nesta sede, apenas iremos dar

---

<sup>149</sup> Vide, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, ob. cit. p. 492.

maior relevo aos pontos *i*), *ii*) e *iv*), porquanto relativamente ao ponto *iii*) já o mesmo foi anteriormente abordado ao longo do presente trabalho nos pontos 4.1. e ss. do Cap. 1 a propósito do fim da TIF.

#### **4.1. O Princípio do Estado de Direito como função de tutela dos contribuintes**

Em matéria fiscal o ED tem múltiplas funções de proteção de cada um dos particulares afetados pelas obrigações fiscais, quer se trate dos contribuintes quer de intermediários e profissionais envolvidos na cobrança de impostos. Este princípio visa assim garantir a segurança jurídica e impede qualquer exercício arbitrário dos poderes, incluindo evitar a tributação retroativa, e procurar uma coerência com os critérios estabelecidos que podem ser controlados e que correspondem ao valor da justiça. Assim, o ED opera tanto no direito fiscal material e sancionatório como no direito procedimental fiscal, não podendo este dar lugar ao favorecimento do interesse coletivo em detrimento dos DGF dos contribuintes. A criação de uma dimensão internacional do ED também aplicável à fiscalidade pode constituir um princípio global que justifica a implementação de um sistema de controlo e aplicação ponderada dos seus direitos fundamentais. Além disso, a dimensão internacional do *Rule of Law* pode ser uma forma de ativar instrumentos de resolução de litígios internacionais em casos de violações manifestas.

#### **4.2. A aplicação do princípio da Proporcionalidade em sede de troca de informações**

Da proibição do excesso resulta que os caminhos utilizados pelos ECs e pelas ATs domésticas deverão ser suficientes e proporcionais ou seja, os meios utilizados devem ser os adequados para os fins pretendidos e os mesmos não poderão ultrapassar o indispensável à realização dos objetivos dos ECs (*maxime* arrecadação de receita pública). Neste sentido, a aplicação deste princípio na área tributária tem grandes implicações nos DGF dos contribuintes visto que permite questionar o conteúdo da lei e as escolhas políticas subjacentes à sua aplicação assim como fornece mecanismos de reação às violações da mesma. Assim, a proporcionalidade complementa o *Rule of Law* e juntos tornam-se instrumentos destinados a servir os objetivos globais de equidade que cada sistema deve prosseguir. Já do ponto de vista do contribuinte, a proporcionalidade não configura um valor jurídico absoluto, mas constitui um princípio que procura criar um sistema de *checks and balances* entre, por um lado, atender ao interesse dos ECs em cobrar os impostos com base no exercício da sua soberania fiscal e, por outro, reforçar os direitos individuais do cidadão através da criação de reformas fiscais que de alguma forma contribuam para maximizar os seus direitos e garantias, em ordem a dar eficácia útil aos mesmos na altura da realização judicativo decisória do direito. Este princípio está ligado à proteção jurídica do contribuinte, na medida em que tende a impedir a existência de comportamentos abusivos por parte das ATs, *maxime*

utilização de *fishing expeditions*, violação do princípio da colaboração, onerando deste modo o contribuinte com pedidos desnecessários, ou preterição de formalidades legais essenciais na obtenção de informações fiscais. Assim, parece-nos ser exigível aos ECs invocarem e aplicarem a CEDH bem como o MCIDC, para que possam ser salvaguardados os direitos e garantias dos seus contribuintes nacionais como, *v.g.*, o direito à propriedade, à privacidade e a um *fair trial*. Neste particular, como assevera Glória Teixeira, a aplicação de diferentes regimes procedimentais e processuais criados com o objetivo de proteger os direitos dos contribuintes pode levar a uma maior facilitação ou, pode pelo contrário, criar mais obstáculos à TIF, podendo mesmo desequilibrar o princípio da reciprocidade, acrescentando a mesma autora que, se um Estado não estiver obrigado ao abrigo da sua legislação interna a notificar ou ouvir o contribuinte no caso de TIF, não só a comunicação será feita de uma forma mais célere, como possivelmente esta será processada de modo mais eficiente <sup>150</sup>.

A nosso ver, a TIF no campo do princípio da proporcionalidade não pode ser vista em termos absolutos, devendo ser dada a oportunidade ao contribuinte de se defender perante esta. Logo, antes de aplicada a TIF em toda a sua plenitude os ECs terão de ponderar sobre se tais atos por si praticados poderão ou não lesar os DGF dos contribuintes para com base nisso chegarem à conclusão que a TIF foi excessiva porque beliscou o princípio da proporcionalidade ao entrar na esfera jurídica privada dos contribuintes ou, se pelo contrário, foi adequada ao fim último que se propôs, *maxime* garantir a comunicação e passagem de informação a outro EC com o seu conhecimento.

### **4.3. A Equidade tributária e a sua inserção no critério do *ability to pay***

Não existe uma definição única de equidade, sendo um sistema fiscal justo numa perspetiva económica aquele no qual o sujeito passivo do imposto contribuiria em função dos benefícios que retirasse do uso de serviços públicos. Neste sentido, o conceito de equidade está relacionado com vários princípios substantivos de tributação, *v.g.*, o da igualdade, da justiça, da neutralidade e do *ability to pay*. Estes comandos de otimização são elementos da justiça fiscal como um princípio fundacional do quadro jurídico global e os mesmos deverão ser considerados para que possa haver um maior nível de operacionalidade e de eficiência do sistema fiscal. Assim, o critério do *ability to pay* que se encontra aqui inserido exige que os contribuintes com igual capacidade contributiva devam pagar igual imposto, assim como contribuintes com uma maior capacidade contributiva devam suportar uma maior carga fiscal. Este princípio tem aplicação no âmbito internacional, nomeadamente através de uma distribuição justa do rendimento entre países

---

<sup>150</sup> Vide, TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 2021, p. 334.

importadores e exportadores. Porém, no campo da equidade *lato sensu*, é de difícil concretização prática, uma vez que se colocam desafios entre contribuintes e ECs em termos de aplicação de normas fiscais que obedeçam à justiça do caso concreto. Assim, não há equidade nem justiça internacional sem se ponderarem, de forma justa, os DGF dos contribuintes, não estando os ECs coartados na perseguição de objetivos de política fiscal.

Em suma, a equidade e a justiça são conceitos que estão intrinsecamente ligados e a primeira revela-se necessária no combate à fraude e à evasão fiscais trazendo ao mesmo tempo à colação o interesse coletivo dos ECs na cobrança de impostos e visando proteger os contribuintes que agem de boa-fé.

## 5. Direitos Processuais

Ao quadro geral para o desenvolvimento de *standards* procedimentais mínimos cabe assegurar a coerência entre os procedimentos nacionais e transfronteiriços, bem como entre a proteção dos direitos dos contribuintes em situações domésticas, aplicando-se nesta medida um *standard* mínimo que não pode ser derogado pelos diferentes países, exceto quando se trate de introduzir regras mais favoráveis à proteção dos DGF dos contribuintes. Assim, o *standard internacional mínimo* deve ser aplicado de forma a garantir um *effective legal remedy* que possa ser facilmente acionado em relação a qualquer medida que afete negativamente a esfera jurídica de um contribuinte ou de outras categorias de pessoas privadas envolvidas na cobrança de impostos. Além disso, a coerência interna transfronteiriça deve igualmente caracterizar o exercício dos poderes das ATs.

Nesta conformidade, existem direitos específicos que caracterizam o *standard* internacional processual mínimo, a saber: *i) habeas data; ii) direito a ser ouvido; iii) direito à proteção judicial; iv) direito a obter proteção jurídica alternativa junto de um Ombudsman.*

## 6. Considerações atinentes ao Acesso a Documentos

O *habeas data*, no que ora nos ocupa, é uma condição essencial para o exercício efetivo do direito de defesa do contribuinte, o qual procura assegurar um certo nível de consistência com a igualdade de armas em conformidade com os requisitos de um *fair trial*. Em princípio, não poderá haver limites gerais ao direito de acesso aos documentos, exceto quando haja razões específicas que o justifiquem. Contudo, tais razões, não devem refletir-se nos objetivos estratégicos das ATs, mas sim estar relacionadas com problemas específicos que provavelmente surgiriam se fosse concedido ao contribuinte acesso aos documentos na posse das ATs. Um ex. de limitação

excepcional é dado por Juliane Kokott e Pasquale Pistone que surge no âmbito de esquemas fraudulentos, quando o acesso a essas informações dificultaria, de facto, a luta eficaz contra tais práticas<sup>151</sup>.

Assim, os princípios interpretativos desenvolvidos pelos tribunais demonstram que o acesso a informações fiscais provenientes de documentos dos contribuintes é um instrumento poderoso para garantir uma proteção eficaz do *Rule of Law*, confirmando assim que os contribuintes devem ser dotados de legitimidade jurídica também no que respeita aos instrumentos que visam a cooperação entre as ATs.

### **7. Considerações relativas ao *Right to be Heard***

O *right to be heard* é outro importante elemento dos direitos processuais que se aplica no âmbito dos procedimentos fiscais, antes de as ATs adotarem qualquer medida que possa afetar negativamente a esfera jurídica dos contribuintes. Por isso, o direito a um *fair trial* implica, nos procedimentos fiscais, que o direito de ser ouvido não se aplique apenas durante os procedimentos judiciais, mas também durante os procedimentos administrativos, mesmo antes do momento em que estes têm o seu início formal. Assim, o direito a ser ouvido não significa apenas ser garantido ao contribuinte o direito de expressar o seu ponto de vista, mas também contém dois importantes corolários para os procedimentos administrativos e judiciais. Por um lado, as ATs são obrigadas a ter em conta a posição do contribuinte afetado quando emitem os seus atos e, quando têm uma opinião diferente, as mesmas devem explicar as razões para se afastarem da perspectiva deste. Por outro, a pessoa afetada ou o contribuinte têm o direito de exprimir a sua opinião perante o poder judicial, assim como a que este último forneça a devida fundamentação da sua decisão, a fim de demonstrar a sua consideração por um determinado ponto de vista. Aqui, tanto as autoridades requerentes como as requeridas devem manter o contribuinte informado da respetiva troca, exceto quando haja razões especiais que o impeçam de aceder a tal informação, como, *v.g.*, em casos de fortes suspeitas de fraude fiscal ou de uma prática de um comportamento intencional lesivo. Em tais circunstâncias o contribuinte poderá ter o direito a ser ouvido antes de as informações serem pedidas, bem como após a ocorrência da assistência mútua e antes da emissão formal de um ato administrativo. Igualmente, o contribuinte deve ser ouvido durante os procedimentos de acordo mútuos sempre que o solicite. Também neste caso, o direito de acesso aos documentos tratados no âmbito dos procedimentos de acordo mútuo deverão facilitar uma participação efetiva.

---

<sup>151</sup> Vide, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, *Taxpayers in International Law...*, p. 495.

## **8. Considerações atinentes ao Direito à proteção judicial**

O direito à proteção judicial é a mais concreta expressão do direito à justiça, parecendo-nos ser este o único meio capaz de assegurar a eficácia dos DGF dos contribuintes através do *right of access to a legal remedy* e ao mesmo tempo garantir o exercício dos poderes de tributar dos ECs em conformidade com o ED e com os critérios de legalidade estrita. Assim, o direito à justiça significa que é dado ao contribuinte a possibilidade de defender os seus direitos que se encontram potencialmente afetados. Este direito implica obtê-la em prazo razoável e sem que tal seja demasiado pesado para o procedimento, sendo que em matéria fiscal este configura um desafio, em especial no que respeita à avaliação dos direitos dos contribuintes que se encontram subordinados à cobrança de impostos.

Quanto às STF o direito à justiça em matéria fiscal confronta-se com a ausência de um TFI e com o facto de a atual resolução de litígios fiscais transfronteiriços só poder ser realizada através de procedimentos administrativos como os procedimentos amigáveis e com recurso à arbitragem fiscal. Esta última é, pois, uma continuação do procedimento administrativo perante um órgão imparcial, mas sem qualquer obrigação de a pessoa afetada aceitar tal opinião.

*De lege ferenda* é urgente levar a cabo a criação de um TFI com competência para julgar litígios fiscais transfronteiriços, considerando que estes litígios respeitam não só aos Estados mas são também expressão do direito económico internacional, que exige uma proteção eficaz dos direitos dos contribuintes indiretamente envolvidos no litígio.

## **9. O Direito à Proteção de Dados do Contribuinte**

A proteção de dados tem levantado ao longo dos anos inúmeras questões jurídicas voltadas para o direito à reserva da intimidade da vida privada. Com efeito, as ATs têm na sua posse dados pessoais, por vezes sensíveis sobre os contribuintes, sendo que, a maior parte desses dados encontravam-se em formato físico e não havia perigo de acesso não autorizado através de pirataria informática ou de uma duplicação ou divulgação generalizada desses dados.

Contudo, hoje existe a possibilidade de recolha de dados através da extração de várias fontes, incluindo redes sociais, tendo as ATs vindo a usar várias aplicações de pesquisa sofisticadas para criar perfis de contribuintes. Com efeito, a utilização de inteligência artificial e de um grande poder computacional permitem que esses dados sejam tratados, com a possibilidade de serem tomadas decisões automatizadas, v.g., sobre quais os contribuintes a controlar ou quais os que representam um risco particular.

Em face disto, sentiu-se a necessidade de criar um mecanismo que permitisse um nível de proteção adequado dos dados dos contribuintes recebidos e transferidos da UE. Em regra, a

proteção geral dos dados dos contribuintes existe em vários países, mas o seu escopo e âmbito de proteção não são uniformes entre eles. Já no que respeita por ex. ao RGPD desde já se adianta que neste campo, a nosso ver, tem sido feita uma mera remissão teórico formal dos direitos e garantias dos contribuintes, sem que haja uma efetivação prática em termos de realização de tais direitos.

Cumpramos observar que muitos dos direitos relativos à proteção de dados contidos no RGPD estão sujeitos a potenciais exceções, em conformidade com a alínea e), do n.º 1 do art. 23.º do RGPD que permite restrições através de medidas legislativas quando estas são necessárias e proporcionais num contexto democrático para salvaguardar importantes objetos de interesse público incluindo a fiscalidade.

### **10. Direitos individuais *versus* Direitos coletivos no campo da Proteção de Dados**

O domínio da proteção de dados e da confidencialidade dos contribuintes dá origem a um choque conflitual, entre por um lado, a proteção dos interesses dos contribuintes individuais à confidencialidade e à proteção dos seus dados e, por outro, o interesse coletivo na utilização da TF como uma “cura” para o PFA, para a fraude e evasão fiscais e uma forma de garantir que, através do sistema fiscal, são recolhidos os recursos adequados para financiar objetivos socialmente desejáveis, como, v.g., a saúde, a educação ou a defesa. Todavia, há um equilíbrio que tem de ser feito nesta matéria entre por um lado, o interesse da coletividade em gerar recursos através do sistema fiscal e, por outro, a proteção de dados inserida nos direitos individuais dos contribuintes e que se reflete nos direitos à privacidade e à confidencialidade. Assim, as informações constantes dos relatórios de vários países sugerem que a prática de estratégias de *naming and shaming*, no contexto dos paraísos fiscais referem-se normalmente aos esforços dos governos, organizações internacionais e grupos de defesa para expor indivíduos, empresas ou jurisdições que se envolvem em práticas de evasão ou fraude fiscal ou de PFA. Aqui, devem existir “cláusulas de salvaguarda” dos direitos dos contribuintes em termos de garantir que a designação e a censura seja apenas aplicada somente aos infratores, *maxime* às pessoas identificadas como evasores ou como potenciais evasores agressivos, sendo certo que a atividade de “denunciar e envergonhar” não deve ser utilizada como uma medida desproporcionada, tendo sempre de estar em conformidade com a lei.

Em suma, todas estas questões envolvem um equilíbrio entre os direitos individuais do contribuinte, traduzidos na confidencialidade e na proteção dos dados, por um lado, e, por outro, os direitos coletivos da sociedade que se baseiam no uso da transparência como um meio de assegurar a cobrança de recursos fiscais adequados.

## 11. Proteção de dados em situações transfronteiriças

O problema central a considerar neste ponto reside no impacto da TAIF e da TIF a pedido no direito à proteção de dados dos contribuintes. Assim, no que respeita à primeira modalidade existe um perigo de deturpação ou perda da informação *maxime* quando, *v.g.*, o contribuinte é titular de uma conta bancária, conta de investimento, de um regime de pensões ou de uma participação em qualquer tipo de instituição financeira noutra país, os dados relativos a esse contribuinte serão objeto de TAIF. Esta parece-nos ser a forma mais atrativa para os *hackers* de dados ou organizações não benignas reterem, usarem e venderem tal informação, comportando nesta medida riscos a nível internacional.

Neste tipo de modalidade de troca a RP não se aplica, uma vez que a informação se transmite de forma automática e sem aviso prévio, sendo neste sentido virtualmente impossível ao contribuinte reagir à troca para que este possa ver protegidos os seus DGF.

De acordo com Juliane Kokott e Pasquale Pistone o contribuinte deverá assim ter o direito a ser notificado antes de qualquer tratamento de dados pessoais, o que inclui a transmissão de dados para um país terceiro <sup>152</sup>. Já no caso de transmissão de dados fora da UE, o RGPD exige uma decisão de adequação em vigor relativamente ao país em causa ou que existam garantias jurídicas específicas que assegurem um nível de proteção adequado. Aqui, apesar dos repetidos avisos sobre os perigos da TAIF, é uma tarefa árdua ver estas salvaguardas realizadas em termos práticos. Logo, a contestação da falta de proteção dos dados é difícil para os contribuintes individuais.

Como asseveram Juliane Kokott e Pasquale Pistone existe um sistema de avaliação por pares sob a égide da OCDE para os países que participam no CRS relativo à TAIF. Todavia, como os mesmos bem sublinham, este processo não é transparente, uma vez que inclui países que não têm uma tradição ou compromisso com uma abordagem liberal e democrática da privacidade e da proteção de dados, fazendo com que nalguns casos os dados sejam pirateados ou simplesmente vendidos por funcionários corruptos <sup>153</sup>.

Nas situações transnacionais a TAIF é a que levanta mais problemas ao nível dos diferentes *standards* praticados pelos vários países no campo da proteção de dados fiscais. Aqui, podem existir diferenças relativamente pequenas entre a proteção de dados assegurada nos dois países, como, *v.g.*, um país que fornece dados para intercâmbio pode reconhecer exceções mais restritas para as atividades das ATs, enquanto o país destinatário permite exceções mais amplas às suas ATs.

---

<sup>152</sup> Vide, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, *ob. cit.* p. 503.

<sup>153</sup> Vide, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, *ob. cit.* p. 503.

Contudo, a forma como se tutela o direito à proteção de dados em casos transfronteiriços é de geometria variável, visto que depende das legislações domésticas e do *standard* e política fiscal de cada país em termos de restrição ou ampliação de direitos neste campo, quer face às ATs, quer face aos contribuintes. Existe uma preocupação real de que os dados possam ser fornecidos a países onde possam os seus regimes ser utilizados para fins não permitidos. Juliane Kokott e Pasquale Pistone dão-nos como ex. desta situação casos de organizações da sociedade civil ou de defensores dos direitos humanos em países onde estas atividades são vistas de forma negativa pela administração local e onde a divulgação de fundos detidos fora do país, ou de donativos recebidos do exterior, podem ter um impacto negativo significativo <sup>154</sup>.

Como princípio geral do DFI é adequado afirmar que a pessoa em causa não deve beneficiar de uma proteção menor no plano bilateral do que no plano puramente nacional. Assim, quando existe notificação e proteção judicial em caso de transferência interna de dados entre duas autoridades dentro do mesmo Estado, deverá haver igual nível de proteção em relação à transferência internacional de dados de uma autoridade nacional para uma autoridade estrangeira, mesmo que ambas sejam ATs.

Em suma, muitas destas questões abordadas nesta matéria são também urgentes tanto no plano doméstico como internacional, sendo certo que os organismos que desenvolvem a TAIF precisam de ter um conhecimento adequado da proteção de dados dos contribuintes. É necessário clarificar a responsabilidade jurídica dos organismos envolvidos na TAIF, *maxime* a sua responsabilidade pela proteção da confidencialidade e pelo respeito dos DGF dos contribuintes.

Por fim, no que concerne à TIF a pedido o problema principal coloca-se ao nível da notificação do contribuinte em relação à possibilidade de este através de uma ação judicial poder evitar a TIF. Assim, por um lado, esta poderá causar aos contribuintes danos irreparáveis nos seus DGF, em particular se as informações forem incorretas ou se se referirem à pessoa errada. Por isso, os princípios gerais de direito devem funcionar em termos práticos em ordem a permitir que um contribuinte intente uma ação judicial em circunstâncias adequadas, destinada a impedir a operacionalidade da TIF a pedido. Por outro lado, a litigância não deve ser invocada e utilizada de forma inadequada como forma de frustrar a troca legítima de informações ou como forma de atrasar indevidamente.

Contudo, existe uma solução para o desenvolvimento de procedimentos que sejam adequados para testar a legalidade da TIF sem serem excessivamente lentos e sem imporem encargos impossíveis a qualquer das partes. Tal traduz-se em garantir o acesso por parte do contribuinte às possíveis vias de recurso adequadas para impedir a TIF, quando haja um fundado receio de lesão

---

<sup>154</sup> Vide, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, ob. cit. p. 503.

de um direito ou garantia fundamental, necessitando este de ser notificado atempadamente da troca proposta. Todavia, o direito a ser notificado deverá a nosso ver ser anulado quando haja uma notificação prévia que possibilite ao contribuinte a destruição ou alteração das informações relevantes. Mas, apesar disso, o direito à notificação do contribuinte deve ser reconhecido e implementado. Sendo certo que, até agora, tal direito não se tem vindo a refletir na prática dos vários Estados, tendo vindo a sofrer uma erosão contínua ao longo dos anos, conforme temos vindo a assinalar ao longo deste estudo, fazendo assim com que vários Estados tenham abolido quase que de forma definitiva dos seus ordenamentos jurídicos o direito à notificação do contribuinte, à audição prévia e à possibilidade de estes recorrerem aos meios impugnatórios adequados para tutelar eficazmente os seus DGF, ao estabelecer-se uma assistência mútua e o intercâmbio de dados no âmbito da luta da OCDE contra o BEPS.

Assim, na esteira de Juliane Kokott e Pasquale Pistone, podemos dizer que a área dos direitos dos contribuintes no campo do DFI é particularmente dinâmica e o direito internacional do investimento pode servir de fonte de inspiração para o DFI. Sendo que isto diz respeito tanto aos procedimentos de proteção destes direitos como à sua substância, rematando estes autores no sentido de que está em gestação um direito internacional consuetudinário *in statu nascendi* <sup>155</sup>.

---

<sup>155</sup> Vide, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, ob. cit. p. 504.



## Capítulo 3:

### A Troca de informações e as Liberdades Fundamentais no contexto internacional e europeu

#### 1. A interpretação casuística da relevância previsível

O termo relevância previsível previsto no art. 26.º do MCOCDE é um conceito indeterminado que tem de ser analisado casuisticamente, não podendo ser interpretado sob o ponto de vista doméstico do Estado requerido, uma vez que tal significaria aplicar as condições legais internas para obter a informação relativa aos contribuintes pelas ATs incluindo o significado de relevância.

Como assevera Ana Paula Dourado, posição que seguimos de perto, esta solução não é evidente e há boas razões para rejeitá-la já que cabe ao Estado fornecedor de informação avaliar principal e exclusivamente o significado de “necessário” ou “relevante”, uma vez que ou o termo “necessário” ou a expressão “previsivelmente relevante” constituem condições para um intercâmbio obrigatório de informações e não são termos técnicos porque têm de ser interpretados em relação ao seu objeto <sup>156</sup>, tendo o critério da relevância previsível de ser encontrado no interior da própria convenção, possuindo portanto, um significado autónomo do direito fiscal doméstico dos ECs <sup>157</sup>.

De facto, tanto uma TIF que esteja de acordo com uma cláusula de informação menor como uma cláusula de informação maior implicam uma situação fiscal internacional. Também no caso de impostos abrangidos por uma CDT e de impostos não abrangidos pela mesma, a TIF pressupõe um elemento transfronteiriço com implicações nas obrigações domésticas. Assim, uma vez que o objeto da TIF é uma situação fiscal internacional, o seu contexto exige uma interpretação autónoma da expressão RP. Além disso, o facto de o Estado requerido ter de conceder a informação mesmo que não a necessite para os seus próprios fins fiscais também exige uma interpretação autónoma da mesma. Segundo a OCDE a expressão “previsivelmente relevante” é um esclarecimento, mas existem boas razões para afirmar que tem um significado mais amplo do que o de necessidade, *maxime* porque qualquer benefício ou assistência demonstráveis ao Estado requerente é suficiente e a ligação entre a informação solicitada e o resultado obtido não é tão forte como seria necessário. Tal objetivo da OCDE consiste em estender a TIF na medida mais ampla possível no contexto da globalização.

---

<sup>156</sup> REIMER, Ekkehart e RUST, Alexander, Klaus Vogel on Double Taxation... Em anotação elaborada por Ana Paula Dourado ao art. 26.º do MCOCDE, p. 2174.

<sup>157</sup> Vide, DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, Coimbra, Almedina, 2.ª ed., 2018 - Reimpressão 2023, p. 309.

Assim, a informação solicitada é previsivelmente relevante se tiver proveniência de algum benefício ou assistência demonstráveis para o outro país e desde que identifique os contribuintes e as situações fiscais relevantes.

Também tem sido argumentado por autores como Alexander Rust e Eric Fort<sup>158</sup> que a “informação previsivelmente relevante” deriva de um “pedido provavelmente apropriado”. “Provavelmente apropriado” porque permite a avaliação *a priori* pelo Estado requerente deixando alguma margem de manobra ao Estado requerido, impedindo uma *fishing expedition*. Assim, a RP abrange tanto uma avaliação de confirmação prévia como uma avaliação posterior sobre a relevância das informações solicitadas. Isto implica que esta seja feita principalmente pelo Estado requerente, tanto no que respeita à informação relativa à correta aplicação da convenção como no que respeita à implementação das leis fiscais nacionais. Logo, é ao Estado requerido que compete supor isto, sendo para tal necessário que exista uma ligação à tributação dos contribuintes identificados. Neste contexto, o Estado requerido tem de controlar a RP, verificando se os limites da TIF mediante pedido não extravasam critérios de proporcionalidade.

Esta interpretação é coerente com o n.º 5 do Comentário da Atualização do MCOCDE de 2012 sobre o art. 26.º, segundo a qual as autoridades do concurso devem efetuar consultas prévias em situações cujo conteúdo do pedido, as suas circunstâncias ou a sua RP atinente à informalidade solicitada, não são claras para o Estado requerido. No entanto, uma vez que o Estado requerente forneça uma explicação quanto à RP da informação solicitada, o Estado requerido não poderá recusar um pedido ou reter a informação solicitada por considerar que a informação carece de relevância para a investigação ou exame subjacente. Assim, o Estado requerido tem de responder positivamente ao pedido se todas as condições estiverem preenchidas *maxime* a ligação entre a sua informação e a implementação da convenção bilateral ou da legislação doméstica tiverem sido devidamente demonstradas no pedido.

O Comentário n.º 5 do art. 26.º do MCOCDE acrescenta que as ACs devem consultar outro EC em caso de dúvida no processo de TIF, dando a última palavra ao Estado requerente quanto à interpretação da RP, sendo certo que uma vez prestados os esclarecimentos pelo Estado requerente, o Estado requerido não pode recusar a informação.

O Tribunal Federal Suíço, em 13.02.2017, sustentou que cabe principalmente ao Estado requerente avaliar a condição da “relevância previsível”. Aqui, o Estado requerente deve, em geral basear-se no princípio da boa-fé e contar com a avaliação do Estado requerido<sup>159</sup>. A RP implica assim um elo de ligação existente entre entidades fiscais internacionais mesmo que depois de ter

---

<sup>158</sup> Vide, Malherbe & Beynsberger, em: Rust & Fort (eds), *Exchange of Information and Bank Secrecy* (2012), p. 128.

<sup>159</sup> Vide, o caso do Tribunal Federal Suíço de 13.02.2017, 2C-411/2016, respeitante à aplicação do art. 28.º §1 atinente ao tratado fiscal Suíça-França (que segue o art. 26.º §1 do MCOCDE).

sido recebida a informação esta não tenha contribuído para atingir um resultado fiscal diferente daquele que teria sido alcançado na sua ausência ou para o resultado esperado. Por ex., se houver dúvidas sobre o montante do rendimento declarado e acumulado a partir de uma determinada conta bancária no seu Estado Requerido. Esta interpretação é novamente confirmada pelo Comentário n.º 5 da atualização de 2012 sobre o art. 26.º do MCOCDE.

Como bem assevera Ana Paula Dourado a relevância e a necessidade previsíveis não são conceitos diferentes num sentido qualitativo mas sim num sentido quantitativo, o que significa que a demonstração da relevância pode ser necessária em menor grau do que a que seria necessária em caso de necessidade <sup>160</sup>. O que vale por dizer que *prima facie* o ónus de prova da RP no art. 26.º do MCOCDE é menos exigente do que o critério previsto em Modelo anterior relativo ao critério da necessidade.

Assim, a expressão “previsivelmente relevante” requer um juízo de prognose, podendo ser confirmado ou infirmado, enquanto a “necessidade” só pode ser avaliada no momento posterior à TIF e só admite resposta afirmativa <sup>161</sup>.

## **2. Ausência do conceito de relevância previsível nos Comentários ao artigo 26.º do MCOCDE**

No contexto do art. 26.º do MCOCDE, o conceito de “relevância previsível” afigura-se fundamental para a operacionalidade da TIF entre os ECs e as ATs de diversos países, sendo certo que a RP se refere ao *standard* utilizado para determinar se a informação solicitada é suficientemente pertinente para ser trocada nos termos de um determinado tratado fiscal, sendo uma condição para que o Estado requerido responda ao pedido do Estado requerente. O Comentário ao referido art. 26.º fornece orientações acerca de como as ATs devem interpretar e aplicar as disposições relacionadas com a TIF, embora o critério da *foreseeable relevance* não seja explicitamente mencionado no corpo do texto do art. 26.º, tal decorre da própria linguagem utilizada na disposição internacional. Aqui o Comentário explica que as informações só podem ser trocadas se forem previsivelmente relevantes para a execução das disposições do tratado fiscal ou para a administração da legislação fiscal nacional. De facto, tal norma procura garantir uma expectativa razoável de relevância para questões fiscais, em ordem a permitir às ATs que solicitem e forneçam informações necessárias para fazer cumprir a legislação fiscal e prevenir a evasão, e ao mesmo tempo, protegendo contra *fishing expeditions* ou pedidos de informação demasiado amplos.

---

<sup>160</sup> VOGEL, Klaus on Double Taxation... Ana Paula Dourado em anotação ao art. 26.º do MCOCDE, p. 2177.

<sup>161</sup> Vide, DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, Coimbra, Almedina, 2.ª ed., 2018, p. 309.

Como bem refere Ana Paula Dourado, os Comentários não definem o que se entende por RP, mas estabelecem um limite negativo da previsibilidade relevante que são as *fishing expeditions*, cuja *borderline* significa que o pedido de informações, fornecido pelo Estado requerente a um Estado requerido, tem de identificar a situação em causa, não podendo ser aleatório <sup>162</sup>. Assim, o conceito de RP auxilia na manutenção de um certo nível de equilíbrio na cooperação internacional em matéria fiscal, e na proteção da confidencialidade e dos DGF dos contribuintes.

### **3. Da aplicabilidade do método da *checklist* à precisão do conceito indeterminado da relevância previsível**

Pese embora o art. 26.º do MCOCDE não especifique o que pode ser considerado RP, o §5 do art. 5.º do MTIEA particulariza o tipo de informação que uma Parte requerente deve fornecer para demonstrar a RP da informação solicitada ao pedido. O aludido §5 do art. 5.º contém uma lista de controlo e exemplos destinados a alcançar uma definição de RP e encontrar os limites para que as *fishing expeditions* não ocorram no contexto da TIF a pedido <sup>163</sup>. Tais elementos correspondem à *checklist* que deve ser tomada em consideração pelo Estado requerente ao abrigo do MCOCDE. Assim, de acordo com o MTI quando um país não fornece informações importantes identificadas nesta lista de controlo, uma autoridade competente requerida pode ser levada a crer que o pedido é uma *fishing expedition*.

Como bem refere Ana Paula Dourado o tipo de informação constante da *checklist* assegura que existe um objetivo sério no pedido e que, previamente a este, todos os meios foram seguidos no território da autoridade requerente de acordo com os princípios da proporcionalidade e da subsidiariedade inerentes à matéria da TIF, visando poupar tempo às autoridades requeridas <sup>164</sup>. Logo, as informações sobre a identidade da pessoa sob exame ou investigação ao abrigo da alínea a) da *checklist* têm como objetivo identificar o contribuinte e a sua situação <sup>165</sup>. Assim, o facto de o Estado requerente ter de demonstrar a relevância do pedido e identificar a pessoa sob exame ou investigação não implica que o Estado requerido se envolva num exame especial de tal relevância e num exame em cada caso individual. Logo, se ocorrer uma multiplicidade de casos semelhantes, a relevância da condição a ser demonstrada pelo Estado requerente pode ser objeto de uma única avaliação.

<sup>162</sup> DOURADO, Ana Paula, *Governança...* Coimbra, Almedina, 2.ª ed., 2018, p. 309.

<sup>163</sup> Vide a este respeito o §5, n.º 57 do Comentário ao MTIEA.

<sup>164</sup> REIMER, Ekkehart e RUST, Alexander Klaus Vogel on Double Taxation... Ana Paula Dourado em anotação ao art. 26.º do MCOCDE.

<sup>165</sup> A decisão do Tribunal Federal Suíço de 29.10.2018, proc. n.º 2C-695/2017 concluiu que um número de conta bancária poderá constituir uma característica de identificação do contribuinte e que a Suíça poderá fornecer informação ao Estado requisitante apenas com base nisso.

#### **4. Tax investigation efetuada com base na *foreseeable relevance* num grupo específico de contribuintes**

Desde que se reúna a condição da “relevância previsível” conforme prevista no Comentário ao art. 26.º n.º 5.2 do MCOCDE, uma investigação fiscal que verse sobre um determinado grupo de contribuintes servirá “a administração ou aplicação” da sua legislação fiscal interna e, assim, cumprirá os requisitos do §1. No entanto, haverá uma *fishing expedition* quando o pedido disser respeito a um grupo de contribuintes não identificados individualmente. Aqui, o Estado requerente não aponta para uma investigação sobre os assuntos desse grupo específico ou fornece uma descrição detalhada do grupo e os factos e circunstâncias específicas que conduziram ao pedido. Já quando há uma explicação detalhada, tal como a lei aplicável significa dizer que há razões para crer que os contribuintes no grupo para o qual a informação é pedida não foi conforme com essa lei apoiada por uma base factual clara e que as informações solicitadas ajudariam a determinar o cumprimento por parte dos contribuintes do grupo conforme preveem os n.ºs 5.2, 6 e 8.1 do Comentário ao art. 26.º do MCOCDE.

É assim discutível, se por ex., o acordo celebrado em 19.08.2009 entre a Confederação Suíça e os EUA sobre um pedido de assistência jurídica do InRS relativamente a um banco com sede na Suíça cumpre o significado e os limites de RP. De acordo com os critérios estabelecidos no anexo ao acordo, os pedidos de informação dos EUA para a Suíça, ao abrigo do tratado fiscal EUA-Suíça, abrangem as seguintes pessoas onde exista uma suspeita razoável de “fraude fiscal ou algo semelhante”: clientes americanos de A que detinham diretamente Clientes de A, domiciliados nos EUA, assim como contas de custódia não reveladas e depósitos bancários de contas superiores a 1 milhão de francos suíços em qualquer momento entre 2001 e 2008, e pessoas americanas (independentemente do seu domicílio) que beneficiaram das contas das empresas *offshore* estabelecidas ou mantidas entre 2001 e 2008. A questão que se colocava era se o pedido das autoridades americanas para a identificação dos residentes dos EUA que mantinham contas não reveladas no banco se isso constituía uma *fishing expedition*, porque as autoridades americanas suspeitavam que o banco tinha milhares dos seus residentes como clientes mas não tinha conhecimento dos seus nomes. No caso entendeu-se que constitui uma *fishing expedition* de acordo com o *standard* internacional a identidade dos titulares da conta desconhecida bem como o número da conta ou informações de identificação similares ou mesmo o nome dos instrumentos financeiros.

O Protocolo anexo à CDT Suíça - Países Baixos de 26.02.2010 explicitamente declara que um pedido de informação precisa de identificar as pessoas (*maxime* os contribuintes) sob investigação pelos seus nomes <sup>166</sup>.

A questão relevante está em saber se as *fishing expeditions* proibidas pelo MCOCDE vão além do padrão ou se o violam. Se a proibição de “expedições ao acaso” se destinar a proteger a AT solicitada *prima facie* nada as impede de ir além do *standard*. Do ponto de vista da OCDE no seu Comentário ao art. 26.º de acordo com o n.º 8.1 da Atualização de 2012 os ECs não estão obrigados a fornecer informação em resposta ao pedido de informação, assumindo que não é fornecida qualquer outra informação. Assim, um Estado requerido pode aceitar atribuir mais recursos em ordem a fornecer as informações solicitadas sobre os residentes do Estado requerente que guardam contas nesse Estado requerido.

Contudo, como bem refere Ana Paula Dourado, posição que seguimos de perto, se o *standard* (que procura combater as *fishing expeditions*) tiver como objetivo proteger os direitos dos contribuintes, há boas razões para temer que tais ações violem o *standard*, a menos que esses direitos sejam devidamente salvaguardados. A mesma autora exemplifica a situação trazendo à colação o Protocolo EUA-Suíça referindo que os indivíduos em causa serão, sem dúvida, autorizados a inspecionar os seus ficheiros mediante pedido e também terão a oportunidade de apresentar o seu caso, contando que não sejam violados os direitos fundamentais do contribuinte <sup>167</sup>.

### **5. A troca de informações e a sua relação com as Liberdades Europeias Fundamentais**

A TIF constitui um dos instrumentos internacionalmente utilizados que se destina a garantir a aplicação e a conformidade com a lei tributária, a qual implica a partilha de dados fiscais entre as ATs de vários países com a finalidade de combater a evasão fiscal e de promover regras de transparência.

No contexto europeu, a TIF encontra-se vertida em várias diretivas e acordos que visam promover a cooperação entre os EMs, desempenhando a DAC nesta matéria um impacto significativo no quadro do fornecimento de uma base jurídica para os países da UE trocarem informações sobre questões fiscais. A esta luz, as liberdades europeias no direito fiscal referem-se aos princípios fundamentais do mercado interno da UE, nelas se incluindo a livre circulação de bens,

---

<sup>166</sup> No presente caso *UBS*, a AT holandesa pediu informações sobre todos os clientes do UBS dos Países Baixos que não seguiram o pedido do UBS de fornecer provas do seu cumprimento fiscal. Considerando que o Tribunal Federal Suíço confiou no Protocolo do Tratado de 26.02.2010 e não aprovou a TIF o mesmo Tribunal referiu-se a um acordo mútuo sobre o Protocolo, esclarecendo que a identificação dos contribuintes pode ocorrer por outros meios para além do seu nome e endereço. Além disso, o Tribunal Federal Suíço sublinhou a finalidade do imposto tratado para prever a TIF na medida mais ampla possível, sem permitir *fishing expeditions* e aprovou a TIF. Cf. Caso *UBS* de 12.09.2016, proc. n.º 2C-276/2016.

<sup>167</sup> DOURADO, Ana Paula, em anotação ao artigo 26.º do MCOCDE na obra *Double Taxation...* de Klaus Vogel, p. 2184, nota 211.

serviços, capitais e pessoas, as quais estão consagradas nos tratados da UE e têm implicações para o direito fiscal, uma vez que proíbem a discriminação e as restrições com base na nacionalidade.

No que concerne à liberdade de circulação de capitais tal significa que os EMs não podem impor impostos discriminatórios sobre investimentos ou transações transfronteiriças dentro da UE. Do mesmo modo, a liberdade de estabelecimento permite que os contribuintes estabeleçam operações ou residam em qualquer EM sem enfrentarem barreiras fiscais injustificadas. Pese embora estas liberdades promovam a integração económica e a concorrência na UE, também colocam desafios às ATs na garantia de uma tributação justa e na prevenção de eventuais abusos, desempenhando os mecanismos de TIF e de coordenação entre as ATs um papel essencial para a manutenção da integridade dos sistemas fiscais nacionais, no respeito mútuo dos princípios da UE.

Neste plano, a TIF está intimamente ligada às liberdades fundamentais, que estão consagradas no quadro jurídico da UE, as quais podem ser sintetizadas em: *i*) Livre circulação de mercadorias, a qual permite que estas sejam comercializadas livremente na UE, sem direitos aduaneiros ou outras restrições; *ii*) Livre circulação de serviços que inclui o direito dos contribuintes e das empresas de prestarem e de receberem serviços através das fronteiras da UE em obediência ao princípio da não discriminação; *iii*) Livre circulação de pessoas o que permite aos contribuintes pertencentes aos países da UE deslocarem-se livremente tendo o direito de trabalhar, de escolher a sua residência fiscal e de estudar em qualquer EM da UE; *iv*) Livre circulação de capitais que procura garantir que o capital possa fluir livremente entre os EMs, sem quaisquer restrições.

A TIF simplifica e apoia as liberdades europeias fundamentais dos contribuintes de várias formas: *a*) harmonização estatutária: a qual visa através da TIF que os EMs da UE possam conciliar regulamentos e normas, em ordem a garantir que os bens, serviços e capitais possam circular facilmente nas fronteiras da UE, sem a necessidade de coexistirem diferentes conjuntos de regras domésticas de cada EM; *b*) transparência do mercado: uma vez que a TIF auxilia na criação de um mercado único europeu, o qual permite que os contribuintes tomem decisões informadas sobre o comércio de bens, a oferta de serviços ou o investimento de capital dentro da UE. *c*) aplicação dos Direitos: na medida em que os mecanismos de TIF possibilitam a aplicação dos direitos dos contribuintes que se encontrem relacionados com as liberdades fundamentais, *maxime*, em situações de discriminação de um determinado contribuinte aquando do exercício do seu direito à livre circulação, podendo neste caso os mecanismos de TIF facilitar o recurso legal e a aplicação dos seus direitos de forma justa; *d*) promoção da concorrência: visto que a TIF ajuda a promover a concorrência na UE, garantindo que as empresas tenham acesso a dados de mercado relevantes,

permitindo-lhes competir de forma leal e prevenindo práticas fiscais prejudiciais e anticoncorrenciais.

A proteção das liberdades fundamentais dos contribuintes no seio da UE é essencial para a promoção de um ambiente económico justo, transparente e competitivo, a operar por intermédio da TIF, ferramenta esta que se configura essencial para priorizar vários níveis de proteção dos direitos e garantias dos contribuintes.

Nesta conformidade, podemos destacar a salvaguarda destas liberdades em vários planos, a saber: *i)* primazia para uma concorrência fiscal leal: na medida em que os contribuintes devem operar em condições equitativas, onde a concorrência seja justa, auxiliando a TIF, na prevenção contra a fraude e evasão fiscal, capaz de distorcer a concorrência ao dar a certas empresas uma vantagem fiscal injusta através de meios ilegais, como a ocultação de rendimentos ou de ativos em sociedades *offshore*. Assim, ao combater-se a evasão fiscal, os mecanismos da TIF ajudam a manter a concorrência leal entre as empresas que operam na UE; *ii)* proteção dos direitos económicos: visto que as liberdades fundamentais, como a livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais, são parte integrante dos direitos económicos dos indivíduos e das empresas na UE, os contribuintes têm o direito de exercer atividades económicas, negociar livremente e de investir o seu capital além-fronteiras sem enfrentarem barreiras discriminatórias ou práticas injustas. Logo, os mecanismos da TIF desempenham um papel determinante na proteção destes direitos económicos, garantindo-se deste modo que os contribuintes possam exercer as suas liberdades fundamentais sem interferências ou desvantagens indevidas; *iii)* preservação da unidade do mercado: uma vez que os contribuintes creem na integridade e transparência do mercado para tomar decisões informadas sobre as suas atividades económicas, investimentos e transações, a TIF auxilia na preservação da integridade do mercado, ao dissuadir práticas fraudulentas, garantindo deste modo a *compliance* das leis e regulamentos fiscais e promovendo a transparência nas transações financeiras, o que aumenta a confiança no mercado, a qual é essencial para promover o crescimento económico e a estabilidade na UE; *iv)* sustentabilidade das finanças públicas, na medida em que a defesa das liberdades fundamentais dos contribuintes também contribui para promover o princípio da estabilidade e da sustentabilidade das finanças públicas nos EMs da UE, as receitas fiscais desempenham um papel fundamental no financiamento de serviços públicos, infraestruturas e programas de bem-estar social que beneficiam os cidadãos e apoiam o desenvolvimento económico. Assim, ao combater-se a evasão fiscal, garante-se não só o cumprimento da legislação fiscal como o equilíbrio das finanças públicas, uma vez que os tributos serão cobrados de forma justa e eficiente, tendo em conta a capacidade contributiva do cidadão no espaço europeu. Assim, a TIF tem um impacto decisivo na defesa e na simplificação do exercício das liberdades europeias fundamentais, uma vez que não só contribui para o funcionamento eficaz do mercado único e

para a livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais nas fronteiras da UE, como também permite que os contribuintes efetivem na prática os seus DGF, *v.g.*, através do *right to an effective legal remedy*, evitando assim a produção de danos por vezes irreparáveis nas suas esferas jurídicas.

Em suma, é essencial defender as liberdades fundamentais dos contribuintes na UE para que se possa promover a prosperidade económica, manter a unidade do mercado e auxiliar os princípios de justiça e da TF, sendo a TIF um instrumento vital para salvaguardar estas liberdades, combater a evasão fiscal e garantir que os contribuintes possam exercer plenamente os seus direitos no mercado único europeu, sem que para tal sejam prejudicados.

## **6. Clarificação do conceito da relevância previsível e a sua definição na DAC7**

O termo “relevância previsível” como anteriormente referimos, é geralmente entendido com o significado de que as informações solicitadas devem ter um potencial razoável para a AT e para a aplicação correta das leis tributárias. Tal critério fornece um certo nível de flexibilidade para que se possam satisfazer as necessidades e as circunstâncias específicas derivadas da TIF. Contudo, na anterior DAC6, o termo “relevância previsível” não foi definido, deixando alguma margem de discricionariedade técnica à AT, aquando da sua interpretação e aos ECs que aplicavam este mesmo conceito. Tal significava que as informações solicitadas deveriam ser relevantes e previsivelmente úteis para a AT do país solicitante, na medida em que a este cabia o ónus de demonstrar que as informações solicitadas eram razoavelmente relevantes para os assuntos tributários de um contribuinte <sup>168</sup>.

A interpretação e aplicação da *foreseeable relevance* podem variar entre as diversas jurisdições e entre os vários acordos específicos celebrados. Aqui, importa considerar a estrutura legal relevante, incluindo a existência de leis fiscais domésticas, tratados fiscais bilaterais e padrões internacionais, a fim de determinar o escopo e as limitações da TIF com base no conceito da RP.

Cabe referir que a TIF tem atualmente previsão numa única Diretiva Europeia que é a 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, que revogou a Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19.12.1977 com a correspondente atualização da Diretiva 2021/514/UE.

A DAC6 visa assim melhorar a cooperação e a TIF entre os EMs da UE em matéria fiscal.

Pese embora a DAC7 introduza disposições específicas para a TIF dentro da UE, ela não altera significativamente a interpretação ou o escopo e o âmbito de aplicação da RP a nível

---

<sup>168</sup> Vide, DAC6 (2011/16/UE) versão de 25.05.2018. Disponível em: [EUR-Lex - 32018L0822 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/lexuri/cs.do?uri=CELEX:32018L0822-EN-20180525-1-1). Acedido em 20.04.2023.

internacional. Assim, tem de ser feita uma abordagem equilibrada a este conceito para que se possa garantir uma AT eficaz, respeitando os direitos e as garantias do contribuinte na TIF <sup>169</sup>.

Aqui, a modificação da Diretiva 2011/16/UE de 15.02.2011, posteriormente atualizada pela DAC7, veio introduzir algumas questões relevantes em sede de TIF, passando-se a definir com esta última, pela primeira vez, o conceito de informação “previsivelmente relevante” no seu novo art. 5-A e também a regulamentar os pedidos referentes a grupos de contribuintes não identificados, à luz dos Comentários ao art. 26.º do MCOCDE, dando-se destaque ao *património jurisprudencial* recente do TJUE que em muito tem contribuído neste campo.

Como refere Daniela Pessoa Tavares <sup>170</sup> a Diretiva 2011/16/UE constitui o instrumento por excelência da UE através do qual os EMs procedem à troca automática e obrigatória de informações relativamente às cinco categorias de rendimento e património a saber: *i*) rendimento do trabalho, *ii*) honorários de administradores, *iii*) produtos de seguros de vida não abrangidos por outras diretivas; *iv*) pensões, propriedade e rendimento decorrente de bens imóveis; *v*) os *royalties*.

Como vimos, o conceito de RP não foi definido pela anterior DAC6 assim como não estavam previstos os pedidos de informação de grupos de contribuintes não individualmente identificados. Neste sentido, a interpretação dos artigos e o alcance dos pedidos de informação tiveram o seu respaldo jurídico na jurisprudência do TJUE e, sobretudo, nos Comentários ao art. 26.º do MCOCDE suscitando dúvidas na sua aplicação pelos EMs.

Face às contínuas alterações do MCOCDE e dos seus Comentários (que são como sabemos, *soft law*), estes não podem ser considerados vinculativos para a interpretação da Diretiva, uma vez que esta teria por consequência um aumento da amplitude das obrigações fiscais dos EMs definidas pelo Conselho da UE, aquando da aplicação da Diretiva.

Como bem refere Fúster Gómez o TJUE pode adotar a abordagem da OCDE e interpretar a Diretiva de forma semelhante ao art. 26.º do MCOCDE, se vir razões para isso, sem que tal possa contribuir para prejudicar a sua conclusão *a priori* <sup>171</sup>.

Nesta sede, podemos dar como ex. de uma situação de RP incluída no referido art. 26.º e nos seus Comentários, não sendo automaticamente transmissível para a interpretação do n.º 1 do art. 1.º e do art. 5.º da DAC6, o caso de um pedido de informações efetuado sobre todas as contas de um contribuinte e também sobre todas as contas não especificadas de outras pessoas relacionadas

---

<sup>169</sup> Vide, DAC7 (na atualização 2021/514/UE com as alterações introduzidas em 22.03.2021, pelo Conselho da UE) que vem suceder à Diretiva 2011/16/UE. Disponível em: [EUR-Lex - 32021L0514 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2021/514/oj/pt). Acedido em 20.04.2023.

<sup>170</sup> TAVARES, Daniela Pessoa: A troca de informações no plano internacional, atinente à obra Fiscalidade Internacional, Questões Atuais (cord. João Ricardo Catarino e Paula Rosado Pereira), Lisboa: Almedina, 2023, p. 617.

<sup>171</sup> FÚSTER GÓMEZ, Mercedes, Avances en la interpretación de la "pertinencia previsible" en el intercambio de información tras Los pronunciamientos del TJUE y la DAC7, Nueva Fiscalidad, n.º 3, 2021.

com o sujeito passivo detidas num determinado banco. Aqui o TJUE não está condicionado pela interpretação do aludido art. 26.º (por tal constituir *soft law*), o que não exclui que o mesmo Tribunal possa adotar a abordagem da OCDE e interpretar a Diretiva de maneira semelhante, se ela atingir a mesma conclusão na sua reflexão.

Em suma, a atualização operada pela DAC7 veio definir pela primeira vez o conceito de RP, que é um requisito essencial de operacionalidade da TIF em que o Estado requerente solicita a informação fiscal pertinente ao Estado requerido e este, por sua vez a remete ao contribuinte. Além disso, a mesma regulamenta uma nova base legal para pedidos de TIF que afetam um grupo de contribuintes sob investigação que não são expressamente identificados individualmente e abrevia os prazos de que dispõe o Estado requerido para responder ao pedido de TIF. No entanto, o conceito de RP continua a ser um termo amplo e flexível no contexto da legislação tributária internacional e da TIF. Todavia, a verdade é que, a DAC7 amplia o escopo da troca dentro da UE e não altera significativamente a interpretação do conceito da RP a nível internacional. Assim, no seio da UE embora a RP seja um conceito indeterminado e precise de ser alvo de uma interpretação casuística, o art. 5-A da DAC7 veio fornecer as *guidelines* necessárias para que os ECs, bem como as ATs nacionais apliquem corretamente o conceito da RP, sem pôr em causa os direitos e garantias do contribuinte em sede de TIF.

A referida Diretiva procura assim, estabelecer regras e procedimentos que regem a cooperação administrativa entre EMs, em ordem a instituir um *standard* mínimo para a assistência mútua dentro da UE. De acordo com este padrão a TIF a pedido ocorre sempre que as informações tenham RP para a AT, visando-se dar execução à legislação interna dos EMs.

Como assevera Daniela Pessoa Tavares a DAC6 constitui simultaneamente a base legal para a TAIF, bem como é a ferramenta responsável por regular o modo como esta troca opera no que concerne a saber quais as categorias abrangidas e quais os procedimentos obrigatórios e os respetivos prazos, acrescentando a mesma autora que a DAC6 constitui um enorme passo para a concretização de um sistema de TAIF entre EMs, uma vez que se vem a determinar não só a sua obrigatoriedade, como uma série de procedimentos necessários à sua implementação, assim como as categorias abrangidas, o tipo de informação objeto de TAIF, as restrições e a frequência com que a comunicação automática é efetuada <sup>172</sup>.

O termo RP, tem assim sido utilizado em sentido amplo em vários tratados fiscais internacionais, como o padrão para determinar o escopo de informações que podem ser trocadas entre ATs. O seu objetivo consiste na busca por um justo equilíbrio entre por um lado, a necessidade de se

---

<sup>172</sup> Ob. cit. pp. 620-621.

garantir e manter uma AT eficaz em obediência estrita à legalidade tributária e aos demais princípios inerentes ao ED e do outro a proteção efetiva dos DGF do contribuinte.

Neste particular, a interpretação e aplicação da RP pode variar dependendo da existência de estruturas legais específicas, assim como de leis nacionais e acordos internacionais em vigor. Nesta conformidade, embora a DAC7 possa fornecer orientações e procedimentos específicos para a TIF dentro da UE, o certo é que, no contexto internacional, é dada uma interpretação ampla do conceito de RP que é regida por princípios e instrumentos jurídicos estabelecidos pelo MCOCDE. Logo, este conceito continua a ser um termo flexível e adaptável na legislação tributária internacional para receber as circunstâncias e requisitos específicos da TIF, garantindo assim uma conformidade com os DGF do contribuinte.

Contudo, como bem refere Ana Paula Dourado, a relevância previsível é um conceito jurídico internacional que tem o mérito de reunir os elementos que estão dispersos nos diversos instrumentos internacionais, continuando a mesma autora por referir que é questionável se vale a pena introduzir uma definição de relevância previsível na DAC <sup>173</sup>, uma vez que este é um conceito adicional vago que não trará segurança jurídica, embora reconhecendo que a DAC prevê explicitamente pedidos de grupo quando não é exigida a identificação individual dos contribuintes e abrange os promotores da evasão fiscal, sendo este um passo em frente na TIF a pedido, uma vez que vai além dos Comentários do MCOCDE. <sup>174</sup>

### **6.1. Impacto da DAC7 nos direitos e garantias fundamentais do contribuinte**

Podemos resumir o impacto da DAC7 nos DGF do contribuinte do seguinte modo:

**1.º TIF mais ampla:** o critério da RP amplia o escopo de informações que podem ser solicitadas e trocadas entre os EMs da UE, uma vez que tal permite às ATs obter informações relevantes para efeitos fiscais.

**2.º Cooperação melhorada:** através de uma cooperação mais aperfeiçoada entre as ATs, facilitando a partilha de informação, o que pode ajudar a identificar potenciais evasões ou incumprimentos fiscais, reforçando-se assim a eficácia das ATs.

**3.º Desafios e cláusulas de salvaguarda:** o conceito de RP pode apresentar desafios e dúvidas aquando da interpretação e aplicação da norma fiscal, havendo a necessidade de se estabelecerem *guidelines* e salvaguardas claras para evitar o abuso do conceito na esfera jurídica do contribuinte, garantindo-se, assim, que as solicitações sejam específicas e não demasiado amplas. Assim, face à eventual mal aplicação do conceito da RP é necessário que os ECs e as ATs nacionais

<sup>173</sup> Sendo certo e sabido que o *nomen juris* relativo ao conceito de RP acabou por ser adotado na DAC7 em 2021.

<sup>174</sup> Vide, REIMER, Ekkhehart e RUST, Alexander, Klaus Vogel on Double Taxation... em anotação feita por Ana Paula Dourado ao art. 26.º do MCOCDE, p. 2157.

estabeleçam nos seus ordenamentos jurídicos internos cláusulas de salvaguarda para a proteção dos direitos e garantias do contribuinte, e tal deverá fazer-se a nosso ver, através de uma *step by step approach*, harmonizando os interesses dos ECs e dos contribuintes.

4.º Eficiência no combate à evasão fiscal: ao alargar-se o âmbito da TIF, a DAC7 procura aumentar a eficiência das ATs na deteção e no combate à evasão fiscal. Assim, o acesso mais amplo às informações permite que as ATs identifiquem mais facilmente padrões, descubram ativos ocultos e enfrentem a evasão fiscal transfronteiriça de forma mais eficaz.

A interpretação e implementação exata do conceito de RP podem variar entre as demais jurisdições e depender de disposições e acordos legislativos específicos. Logo, o impacto do conceito da RP será influenciado por leis e regulamentos nacionais, bem como pela orientação fornecida pelas ATs e pelas demais organizações internacionais envolvidas em iniciativas de TIF. O objetivo principal da DAC7 consiste em melhorar a nível estrutural a atuação da AT, assim como aperfeiçoar o combate à evasão fiscal o que traz também implicações em termos de direitos e garantias do contribuinte.

5.º Proteção de dados pessoais: a DAC7 reconhece a importância da salvaguarda dos dados pessoais do contribuinte trocados entre as ATs e exige que os EMs assegurem que todos os dados trocados ao abrigo da Diretiva estejam sujeitos a medidas de controlo e proteção de dados apropriadas e que estes sejam tratados de acordo com o RGPD, em ordem a assegurar os direitos do contribuinte à privacidade e à segurança dos seus dados pessoais.

6.º Direito à Informação: a DAC7 promove a transparência e a partilha de informação entre as ATs, tendo os contribuintes o direito de serem informados sobre a TIF, a qual pode afetar os seus assuntos fiscais, o que inclui o direito a ser notificado, aquando da troca das suas informações pessoais de acordo com as disposições de TAIF.

7.º Direito de Recurso: a DAC7 não afeta diretamente os direitos dos contribuintes de recorrer de decisões ou autuações fiscais, no entanto, a maior cooperação e troca de informações facilitadas pela Diretiva podem fornecer às ATs mais dados e recursos para conduzir auditorias ou investigações. Assim, os direitos dos contribuintes recorrerem das decisões e avaliações permanecem sujeitos às leis e procedimentos tributários nacionais de cada EM. Aqui, é importante sublinhar, que o impacto específico da DAC7 nos direitos dos contribuintes pode variar entre os vários EMs da UE, pois a implementação e a interpretação da Diretiva podem diferir.

O requisito da RP referido no preâmbulo da DAC7 vai no sentido da sua concretização e codificação nos demais ordenamentos jurídicos como também passa pela criação de um *standard internacionalmente aceite* assente na RP e este surge como forma de assegurar a eficiência da TIF e de evitar uma recusa de pedidos injustificados assim como se procura garantir uma maior

certeza jurídica com tal conceito, tanto para as ATs dos ECs como para os contribuintes no seio do procedimento de TIF.

Assim, são dois os objetivos prosseguidos com a norma da RP a saber: *i)* prever na maior medida possível a TIF e *ii)* esclarecer que os EMs não podem fazer investigações aleatórias ou pedir informação que não seja pertinente para os assuntos fiscais em análise de um determinado contribuinte. Aqui, há dois aspetos a considerar no que concerne à DAC6 que tem que ver com o sentido material e formal desta. O aspeto material diz respeito ao facto de a informação solicitada ter uma certa relevância para o processo de liquidação fiscal de um contribuinte em concreto no EM requerente. Ao passo que o aspeto formal reside no dever de não participação dos EMs em situações de *fishing expeditions*.

A DAC6 exigia também que aquando do pedido de informação realizado pela autoridade requerente se pudesse incluir um pedido motivado em relação ao qual se realizasse uma investigação concreta. Com a DAC7 o termo “concreta” que constava do preâmbulo da DAC6 desapareceu, o que parece dar uma certa margem de discricionariedade técnica à AT para que efetue as investigações fiscais que considere mais oportunas para o desenrolar do procedimento de TIF.

A este propósito chamamos à colação dois casos da jurisprudência do TJUE, que são os casos *Berlioz*<sup>175</sup> e o *État Luxembourgeois e Assuntos Acumulados C-245/19 e C-246/19*<sup>176</sup>.

Na medida em que o conceito de RP é indeterminado e de difícil aplicação e concretização quer no plano interno, quer internacional, o TJUE tem levado a efeito uma análise rigorosa deste conceito.

No que ao caso *Berlioz* diz respeito em relação ao critério referido, o TJUE pronunciou-se sobre várias questões de interesse voltado para o âmbito de atuação e de cumprimento da norma da RP no que concerne às diferentes partes no procedimento de TIF *maxime* no que respeita à autoridade requerente (a autoridade francesa), a autoridade requerida (a AT francesa), o administrado destinatário de uma decisão de requerimento (*Berlioz*) e por fim o nível de controlo judicial (juiz nacional).

Assim, para que se imponha a obrigação de transmissão de informação é necessário que a mesma seja previsivelmente relevante. Logo, o EC só pode transmitir a informação que seja previsivelmente relevante para a investigação, caso contrário se assim não for, tal violaria não só o âmbito formal e material da Diretiva, como não existiria uma obrigação de transmissão da informação por parte do EC.

---

<sup>175</sup> Caso *Berlioz*, 16.05.2017. Disponível em: [EUR-Lex - 62015CJ0682 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 08.05.2023.

<sup>176</sup> Caso *État Luxembourgeois* de 06.10.2020 Disponível em: [EUR-Lex - 62019CJ0245 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 15.06.2023.

No que respeita à autoridade requerente, cumpre referir que a decisão de requerimento só está de acordo com o princípio da legalidade quando a informação solicitada seja previsivelmente relevante para as necessidades inerentes à investigação fiscal do EM solicitante, e quando não sejam levados a cabo pedidos especulativos.

O TJUE sentenciou a este respeito que a RP é um requisito que deve cumprir com o pedido de informação para que o EM requerido esteja obrigado a transmiti-la e em consequência disto, é um requisito de legalidade da decisão de requerimento dirigida pelo EM a um contribuinte. Aqui cumpre à AT apreciar a RP da informação pedida, dispondo a mesma de uma certa margem de discricionariedade técnica neste campo.

A autoridade requerida deve em princípio confiar na boa-fé da autoridade requerente presumindo que o pedido de informação que lhe foi apresentado está de acordo com o direito fiscal doméstico da autoridade requerente. Se faltarem os requisitos de operacionalidade da RP na TIF, a pedido ou espontânea a informação não poderá ser transmitida e caso a seja a TIF será feita de forma ilegal, violando assim DGF do contribuinte. Logo, cabe à AT o ónus de prova de que a informação pedida não carece de toda a RP para a investigação fiscal levada a cabo pela autoridade requerente. No entanto, a comprovação por parte da autoridade requerida não se limita a uma mera regularidade formal do pedido, sendo para o efeito necessário que esta evidencie que o critério da RP está preenchido na íntegra. Numa palavra, incumbe à AT a demonstração em termos prático normativos de que o requisito da RP está totalmente preenchido.

Neste particular, os elementos trazidos a juízo para que se possa levar a cabo este exame analítico e de comprovação fiscal vêm previstos na DAC6 no n.º 2 do art. 20.º compreendendo, por um lado, a informação proporcionada à autoridade requerente, *maxime* a identidade da pessoa submetida a exame ou investigação fiscal e o fim último para o qual se destina o pedido de informações. E por outro, o nome e direção de toda a pessoa que se considere estar em posse da informação pedida assim como todo o elemento que possa facilitar a recolha de informação por parte da AT <sup>177</sup>.

Todavia, para que a AT proceda à comprovação a autoridade requerente deve ter uma motivação adequada acerca da finalidade da informação pedida no seio do procedimento tributário iniciado contra o contribuinte identificado no pedido de informações e, se necessário a autoridade requerida pode solicitar à requerente os dados complementares necessários para excluir do seu ponto de vista a falta manifesta da RP.

---

<sup>177</sup> Vide, DAC6, redação do n.º 2 do art. 20.º Disponível em: [EUR-Lex - 32011L0016 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1196/oj/pt). Acedido em 01.07. 2023.

Já quanto ao administrado requerido (*maxime* no caso o contribuinte *Berlioz*) o TJUE decidiu que um destinatário de uma decisão de requerimento deve poder invocar diante o juiz a falta de *compliance* do pedido de informação com o art. 5.º da Diretiva e invocar a ilegalidade da decisão de requerimento que daí possa resultar. Contudo, o contribuinte *Berlioz* não dispõe no caso de um direito de acesso à totalidade do pedido de informação para poder defender-se eficazmente ante a sua causa em relação à RP da informação pedida, bastando em princípio que a informação esteja disponível conforme plasmado no n.º 2 do art. 20.º da DAC6. Logo, cabe-lhe a contraprova da RP invocada pela autoridade requerente e pela requerida, isto é, hoje, tendo presente o previsto na DAC7, o contribuinte terá de demonstrar: *i*) que no caso concreto não estão preenchidos os requisitos da RP para que se possa levar a cabo uma investigação fiscal que sobre si recaia; *ii*) que há falta de conformidade do pedido de informações com o art. 5-A da DAC7; *iii*) que existe ilegalidade da decisão do requerimento de TIF.

Por fim, no que respeita ao controlo judicial deve ter-se em consideração que os limites aplicáveis ao controlo da AT se impõem da mesma forma ao controlo de juiz. No que ora releva, quanto ao requisito da RP da informação pedida o TJUE declarou que o controlo jurisdicional se limita à verificação da falta de RP e neste sentido, o juiz deverá verificar somente que a decisão de requerimento se baseia num pedido suficientemente motivado da autoridade requerente relativa à informação que não parece claramente carecida de toda a RP <sup>178</sup>.

Neste particular, para que ocorra ilegalidade da decisão é condição necessária e suficiente demonstrar a falta de RP da totalidade ou parte da informação pedida atinente à identidade do contribuinte de que se trate e do objeto fiscal da informação pedida <sup>179</sup>.

Assim, para que o juiz do Estado requerido possa exercer o controlo jurisdicional, o mesmo deve ter acesso ao pedido de informação transmitida pelo EM requerente ao EM requerido e, caso necessário, poderá pedir à autoridade requerida os dados complementares que tenham sido obtidos da autoridade requerente e que sejam necessários para excluir do seu ponto de vista a falta de RP da informação pedida.

No caso *État Luxembourgeois e Assuntos Acumulados*<sup>180</sup>, também se analisa o conceito de RP em que o TJUE aborda o direito à revisão judicial ante a presença de uma ordem de informação emitida sem a aplicação de uma multa pecuniária, assim como a possibilidade de recurso direto da decisão de requerimento.

Aqui coloca-se a questão acerca da precisão do pedido em relação às pessoas afetadas para que a AT possa avaliar corretamente a RP da informação pedida para os procedimentos fiscais

<sup>178</sup> Declaração 4), Assunto C682/15, Disponível em: [CJEU Case C-682/15 / Judgment | European Union Agency for Fundamental Rights \(europa.eu\)](#). Acedido em 10.07.2023.

<sup>179</sup> Conforme os requisitos plasmados no art. 5-A da DAC7 e 20 n.º 2 da DAC6.

<sup>180</sup> Vide caso *État Luxembourgeois*, proc. n.º C-245/19, de 6.10.2020.

noutro EM já que segundo o considerando n.º 9 da DAC6, o critério da RP pretende clarificar que os EMs não têm a liberdade para realizar *fishing expeditions*, nem pedir informações de utilidade duvidosa relativamente à situação tributária de determinado contribuinte.

O art. 5-A, n.º 1 da DAC7 tenta esclarecer que a RP é um conceito ligado à TIF a pedido, que é uma disposição que define este conceito indeterminado como sendo a possibilidade razoável de que a informação solicitada seja relevante para a situação fiscal de um ou vários contribuintes, identificados nominalmente ou não, e seja justificada para efeitos de investigação.

Neste contexto para o TJUE a referência à RP que é feita no n.º 1 do art. 1.º da DAC6 tem por objeto uma cooperação mútua entre EMs, tendo em vista pedir e obter toda a informação que seja relevante para a investigação fiscal. Contudo, na DAC7 já há alguma determinação do conceito de RP no art. 5-A do mesmo diploma, uma vez que o mesmo passou a concretizar-se em parte na expressão “existência de uma possibilidade razoável de que o pedido de informações será relevante para assuntos fiscais de um ou vários contribuintes”. (sublinhado nosso).

O que se entende por possibilidade razoável a Diretiva não nos diz, estando a nosso ver subentendida a ideia de que o conceito de RP é nada mais do que a higidez da informação pedida. Assim, podemos entender o conceito da RP como a qualidade atribuída ao pedido da informação tributária no seio de uma investigação fiscal por intermédio e avaliação de uma *checklist* que tem em vista o seu controlo e higidez, o que se interliga com a possibilidade razoável plasmada na DAC7 que se traduz a nosso ver numa possibilidade verosímil da relevância da informação pedida isto é, uma possibilidade adequada e apta a satisfazer os fins, objetivos e propósitos definidos numa investigação fiscal de um ou vários contribuintes em concreto <sup>181</sup>. Cumpre ainda referir que não é permitido à autoridade requerente ultrapassar de forma manifesta o âmbito da investigação, nem impor uma carga excessiva à AT. A autoridade requerente dispõe de uma certa margem de discricionariedade para avaliar a RP da informação pedida, não podendo esta solicitar à AT informação que careça em absoluto de relevância para a sua investigação.

Ainda no caso *État Luxembourgeois* cumpre referir que os argumentos que podem servir para impugnar a decisão de requerimento se baseiam tanto no n.º 1 do art. 1.º e art. 5.º da DAC6, como em direitos fundamentais reconhecidos pela CDFUE.

Como refere Mercedes Fuster Gómez na esteira de Tassinari, está em falta uma interpretação da RP à luz de um princípio ulterior em matéria de proteção de dados pessoais que tem sido regulado no Regulamento Europeu da Dados <sup>182</sup>. Neste sentido, tem de haver um direito à proteção mínima de dados pessoais baseado no critério da RP, devendo orientar-se pelo princípio da

---

<sup>181</sup> Vide, neste sentido FUSTER GÓMEZ, Mercedes, ob. cit. p. 165.

<sup>182</sup> Vide, neste sentido FUSTER GÓMEZ, Mercedes, ob. cit. p. 163.

proporcionalidade no que respeita ao tratamento de dados pessoais, não podendo a atividade de processamento de dados ir além do estritamente necessário para alcançar uma finalidade legítima.

Do conceito ora definido no art. 5-A da DAC7 podemos extrair os seguintes elementos relevantes: *i)* é o EC quem deve apreciar a RP da informação e deve fazê-lo no momento da apresentação do pedido de informação; *ii)* o EC não pode pedir qualquer tipo de informação senão a que esteja de acordo com a sua legislação nacional, para tal considerando que existe uma possibilidade razoável de que a informação pedida é pertinente para a investigação; *iii)* a RP baseia-se tanto no pedido de informação que afeta um dado contribuinte, como o que afeta vários contribuintes permitindo-se trocas relativas a grupos de contribuintes; *iv)* o art. 5-A é uma importante ferramenta interpretativa a ser usada à luz do art. 26.º do MCOCDE e tal mecanismo deverá ser utilizado pelos Tribunais dos demais ECs, atentas as regras decorrentes do pluralismo jurídico e da conjugação da DAC7 com o MCOCDE para que se possa chegar a uma hermenêutica jurídica global a nível europeu e internacional; *v)* a informação pedida deve estar justificada de acordo com os efeitos de investigação em curso com vista à finalidade liquidatária que se pretende alcançar; *vi)* caberá à AT verificar se a informação pedida não carece de RP para a investigação em curso que está sujeita a ulterior controlo judicial.

Podemos assim constatar que o novo art. 5-A introduz no seu n.º 2 a prova da RP da informação pedida que cabe à AT. Neste sentido, a autoridade requerente (*maxime* o EM ou EC) deverá justificar com que fins se pede a informação e especificar para que servirá a informação pedida, em ordem a administrar ou fazer cumprir a norma tributária interna do Estado requerente. Além disso, a DAC7 na alínea *b)* do n.º 3 do art. 5-A, também regula pela primeira vez os pedidos de informação relativos a grupos de contribuintes que não podem ser identificados de forma individual, e procura dar cobertura legal a este tipo de pedidos, o que possibilitará à partida não ter de se recorrer ao art. 26.º do MCOCDE e aos seus Comentários para se encontrar uma solução. Ainda no caso *État Luxembourgeois* o TJUE procurou explicar quais os fundamentos da operacionalidade da RP em determinados ECs, bem como o seu impacto vertido no referido art. 26.º e na DAC7, esta última servindo de ferramenta jurídica a ser vista e interpretada à luz do art. 26.º do mesmo diploma, e a sua utilização nos convénios internacionais<sup>183</sup>. Em 1.º lugar, constatamos que neste acórdão do TJUE no seguimento do processo, o tribunal de 1.º grau do Luxemburgo anulou a decisão referente à administrada requerida que no caso era a sociedade luxemburguesa L que havia sido multada por não ter atendido ao requerimento e, não estando esta de acordo, a mesma entidade recorreu da decisão que lhe aplicou a coima. Inicialmente o tribunal de 1.º grau deu provimento ao recurso e anulou a decisão com o fundamento de que existia uma contradição

<sup>183</sup> Vide, caso, *État Luxembourgeois* proc. C-437/19 de 25.11. 2021.

entre a identidade do contribuinte e o fim para o qual essas informações eram solicitadas, pelo que subsistiam dúvidas quanto à identidade do contribuinte visado nesse pedido. Como referido no aresto, “segundo o Tribunal *Administratif* estas explicações levavam a concluir que a investigação conduzida pela Administração Fiscal francesa não visava a F, apesar de mencionada no pedido de informações de 27.04.2017 como pessoa objeto dessa investigação, mas sim, os beneficiários económicos, pessoas singulares, da L, que, em aplicação da legislação francesa, estão sujeitos à obrigação de declaração da posse de bens imóveis situados em França. Esta incerteza quanto à identidade do contribuinte visado nesse pedido implicava ter de considerar-se as informações solicitadas manifestamente desprovidas de RP”<sup>184</sup>.

No caso concreto, a sociedade F aparece no pedido de informações como uma pessoa submetida a investigação em França, quando a investigação em curso não tinha como objeto a sociedade F mas os seus titulares reais, sócios e pessoas físicas da sociedade L, que são os obrigados a declarar a propriedade de diversos bens imóveis sitos em território francês. Neste sentido, as autoridades francesas não facilitaram no seu pedido de informação nenhum dado sobre as pessoas físicas submetidas a investigação em França e limitaram-se a assinalar que as ATs francesas desejam conhecer quem são os acionistas e titulares reais da sociedade L.

A esta luz, o Estado do Luxemburgo recorreu da referida sentença e negou que os dados pedidos carecessem manifestamente de RP já que o objeto da petição consiste em determinar o nome dessas pessoas que estão obrigadas a declarar todos os bens imóveis, dos que sejam titulares destes de forma direta ou indireta em França e que não se encontrem identificados pelo seu nome, neste caso estão, no entanto, definidos de forma precisa. Neste particular, para fundamentar a RP o Estado limita-se a remeter-se ao Comentário do art. 26.º do MCOCDE que prevê os pedidos de grupo que versam sobre contribuintes não identificados, alegando além disso que o n.º 2 do art. 20.º da DAC6 não refere nenhum tipo de distinção entre a identificação nominativa e individual e uma identidade que seja determinável.

Na esteira do decidido no acórdão a que vimos aludindo, podemos entender a RP como um requisito de legalidade da decisão de requerimento dirigida à AT e, esta por sua vez, a um contribuinte, devendo incluir os elementos reconhecidos no n.º 2 do art. 20.º da DAC6 para efeitos de que a AT possa comprovar definitivamente que a informação pedida não carece de toda a RP para a investigação. Segundo a Diretiva a RP não é mais do que um formulário normalizado que irá proporcionar à autoridade requerente incluir pelo menos a identidade da pessoa submetida a exame ou investigação e o objeto fiscal para o qual se pede a informação.

---

<sup>184</sup> Conforme consta do Ac. do TJUE relativo ao caso *État Luxemburgois*, no §22 do mesmo aresto.

## 7. Querela Doutrinária quanto à interpretação jurídica do art. 5-A da DAC7 face a Estados Terceiros

No que respeita à interpretação do DFI neste campo existem três doutrinas a considerar: a corrente autónoma; a corrente conjunta baseada no pluralismo jurídico; a corrente mista com uma abordagem do pluralismo jurídico. A primeira baseia-se na ideia de que o DFI é um sistema jurídico independente e que este deve ser interpretado separadamente face ao direito fiscal doméstico. Por outro lado, a doutrina conjunta assente no pluralismo jurídico sustenta que o DFI deve ser interpretado em conjunto com o direito interno. Por fim, a tese mista resulta numa combinação das duas primeiras com uma abordagem do pluralismo jurídico, devendo o sentido do art. 5-A da DAC7 e do art. 26.º do MCOCDE ser o mesmo, e ambos os preceitos ser interpretados de forma complementar no que se refere ao requisito da *foreseeable relevance*. Aqui, para efeitos de direito europeu o art. 5-A deve ser usado e conjugado à luz do art. 26.º da OCDE, servindo nesta medida como importante ferramenta interpretativa. Por sua vez, coloca-se o problema de saber se o art. 5-A poderá ser usado para interpretar Convenções Internacionais, ou, se pelo contrário tal não será possível.

A interpretação do DFI é uma questão que, em última análise, cabe aos tribunais decidir, uma vez que de acordo com a abordagem específica adotada, tal poderá depender dos factos e circunstâncias de cada caso concreto. Logo, para a corrente autónoma defendida, por ex., por Juliane Kokott, as perspetivas jurídicas relativas ao MCOCDE não podem influenciar diretamente a interpretação de uma diretiva, mesmos nos casos em que os conceitos utilizados pelo MCOCDE e pela diretiva sejam idênticos. Assim, esta mesma autora continua por referir nas suas Conclusões ao caso *État Luxembourgeois e Joined Cases*, que, as disposições de uma CDT interpretadas à luz dos Comentários ao MCOCDE, não poderão nunca restringir o direito da UE, expressando que tal constatação se aplica também às alterações ao MCOCDE e aos Comentários que tenham sido efetuados após a publicação da diretiva. Esta autora acrescenta ainda que se assim não fosse os Estados Terceiros teriam o poder de decidir sobre a interpretação de uma diretiva da UE<sup>185</sup>. Todavia, a Advogada Geral considera a possibilidade de o TJUE adotar o princípio da OCDE e interpretar a diretiva em sentido semelhante ao art. 26.º do MCOCDE se tal interpretação internacional o convencer. Mas, como refere a autora não existem automatismos jurídicos a este respeito. Logo, esta mesma autora pugna no sentido da adoção de uma interpretação autónoma do direito da UE do conceito de RP nos termos do art. 5.º em conjugação com o n.º 1 do art. 1.º da DAC6, sendo a sua redação e finalidade principalmente determinantes. Assim para esta corrente o art. 5-A da Diretiva não pode servir os interesses dos Estados Terceiros para, por ex., interpretar

<sup>185</sup> Vide, Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott ao caso *État Luxembourgeois e Joined Cases* C-245/19 e C-246/19, de 02.07.2020, §120.

Convenções Internacionais, uma vez que vigora uma hermenêutica jurídica autónoma na DAC7, podendo levar nesta medida a uma restrição do próprio direito da UE, o que colocaria nas mãos dos ECs externos à UE a faculdade de estes gozarem de um poder decisório, aquando da interpretação de uma Diretiva da UE, logo, os Estados Terceiros encontram-se excluídos do próprio escopo e âmbito objetivo e subjetivo desta, podendo apenas aplicar o seu direito fiscal doméstico ou o art. 26.º do MCOCDE como são Estados Não Membros da UE.

Quanto à chamada tese conjunta assente na ideia do pluralismo jurídico, podemos dizer que a mesma procura fornecer um quadro reconciliatório de diferentes interpretações do conceito de RP no contexto da DAC7 e do MCOCDE. Esta visão reconhece que diferentes sistemas jurídicos poderão adotar diferentes abordagens em relação à interpretação do mesmo conceito, no entanto poderá colocar-se um problema de incerteza jurídica, aquando da aplicação do conceito por vários ECs, podendo esta perspetiva em parte ir contra o próprio escopo e objetivo da Diretiva, uma vez que parece não haver lugar à aplicação direta do art. 5-A para que possa ser interpretada uma determinada Convenção Internacional. Todavia, esta corrente considera que os princípios internacionais poderão auxiliar os ECs através do fornecimento de orientações valiosas para que se possa interpretar corretamente o conceito de RP tanto na DAC7 como no MCOCDE.

O pluralismo jurídico assenta na ideia de combinação de vários sistemas jurídicos no interior de uma determinada área geográfica. A esta luz, um dos defensores da tese da conjugação assente no pluralismo jurídico é Pasquale Pistone ao reconhecer, a nosso ver bem, que através da *soft law approach* é possível chegar-se a uma solução baseada no correto desenvolvimento e uso deste mecanismo, tendo-se em vista melhorar a coordenação fiscal internacional no seio da UE, pese embora este autor refira que o crescente aumento do uso da *soft law* tem vindo a contribuir em larga medida para a erosão das bases estruturais nacionais e para uma gradativa diminuição da soberania fiscal no plano internacional, ao dar lugar a uma forma silente de coordenação fiscal internacional que se tende a ligar e articular com as regras do pluralismo jurídico<sup>186</sup>.

Aqui, a *soft law* tem desempenhado um papel preponderante, ao constituir uma ferramenta essencial para o entendimento do exercício dos poderes tributários levados a cabo pelos ECs, em especial nas STF<sup>187</sup>.

Tal, *soft law* do DFI chama à colação duas possíveis abordagens do pluralismo jurídico, as quais são definidas como *soft e hard law approach* no seio da coordenação fiscal, em que a 1.ª corresponde aos próprios ditames seguidos pela OCDE, ao passo que a segunda diz respeito à perspetiva adotada pela UE.

---

<sup>186</sup> PISTONE, Pasquale, *Soft tax law: steering legal pluralism towards international tax coordination*, chapter 5, *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, Edited by Dennis Weber, 2010, IBFD, p. 97.

<sup>187</sup> Ob. cit. p. 98.

Na verdade, a adoção de um sistema de coordenação não vinculativo implica deixar a produção dos efeitos ao cumprimento voluntário por parte dos seus destinatários, ao passo que um sistema de coordenação fiscal vinculativa tem por escopo a produção de um quadro normativo comum que crie uma obrigação de os EMs cumprirem as normas que porventura serão produzidas através de tratados fiscais multilaterais ou bilaterais.

A posição de Pasquale Pistone propõe responder à questão de saber como iremos reconciliar o nível de amplitude das regras do pluralismo jurídico interior da UE, apontando para o efeito um caminho alternativo positivo para a integração fiscal europeia. O pluralismo jurídico é uma realidade intrínseca à tributação transnacional, encontrando-se estes dois campos interligados, sendo certo que o exercício da soberania nacional nas STF pelos EMs encontra-se limitado em razão da existência dos tratados fiscais concluídos voluntariamente entre estes, tendo-se em vista evitar, delimitar ou aliviar a dupla tributação internacional. Não é por acaso que muitos tratados fiscais são padronizados, tendo em conta as linhas do MCOCDE, o que não só afeta a redação das cláusulas das Convenções como também influencia o âmbito da sua aplicação concreta, em especial devido aos Comentários do MCOCDE. Deste modo, os tratados fiscais enfrentam as regras do pluralismo jurídico como uma condição natural da sua aplicação, isto é, permite-se a caracterização baseada no direito fiscal doméstico do EC em relação a termos não definidos na Convenção, a não ser que o contexto o justifique. Esta consequência daqui decorrente tem a sua razão de ser na falta de um TFI e na necessidade de aplicação efetiva dos limites de exercício dos poderes tributários na jurisdição de cada nacional de cada EC.

No que se refere aos problemas levantados pelo pluralismo jurídico no DFI este coloca-se em dois diferentes níveis no plano europeu. Num 1.º plano a questão que se levanta diz respeito ao facto de os países da OCDE terem removido de forma significativa os seus poderes de substância, ao mesmo tempo que o preservaram formalmente ao abrigo da sua própria jurisdição.

Como assevera Pasquale Pistone os países da OCDE externalizaram a substância das cláusulas das suas Convenções fiscais, bem como a maioria dos objetivos políticos para a OCDE, ao mesmo tempo que deram a esta entidade internacional o seu consentimento para poderem configurar os *standards* adequados para as Convenções fiscais<sup>188</sup>. Nas palavras deste autor, à partida os países membros da OCDE são livres de incluir nas convenções fiscais cláusulas relativas ao *standard* que não façam parte da OCDE. Porém, na prática não têm vontade de o fazer, uma vez que tal colocaria em risco a consistência da sua rede com o *standard* da OCDE, privando-os da possibilidade de invocarem a interpretação correta fornecida pelos Comentários do MCOCDE<sup>189</sup>. Logo, segundo a visão de Pasquale Pistone deve partir-se da abordagem da *soft law* do DFI, devendo

---

<sup>188</sup> Ob. cit. p. 100.

<sup>189</sup> Ob. cit. p. 100.

esta enraizar-se na prática do MCOCDE e nos seus Comentários para que se possa traçar e concluir por um caminho alternativo de integração fiscal europeia.

Um outro problema surge ao nível do cumprimento da supremacia do direito europeu por parte dos EMs, quando o exercício dos seus poderes tributários se encontra regulado pelas Convenções fiscais. A este respeito, como explica o autor a jurisprudência do TJUE sustenta a visão de que a dupla tributação jurídica é o resultado de uma disparidade proveniente do exercício paralelo da soberania fiscal nacional baseada em diferentes fatores de conexão onde as Convenções fiscais meramente atribuem poderes tributários <sup>190</sup>. Aqui, não podemos ignorar, que nalguns casos a dupla tributação jurídica poderá colocar-se, quando existem duas visões diferentes de dois EMs no que se refere à interpretação de cláusulas da Convenção para se poder concluir sobre se as mesmas são definidas ou indefinidas. Como refere Pasquale Pistone em tais casos para que haja um correto funcionamento das regras do pluralismo jurídico no interior da UE é necessário que se parta de uma abordagem diferente, *maxime* deverá lançar-se mão a uma integração negativa que procure solucionar os problemas decorrentes da dupla tributação jurídica, tendo-se em vista assegurar a supremacia do direito europeu sobre o nacional <sup>191</sup>.

Em suma, há duas abordagens possíveis do pluralismo jurídico na tributação internacional que se desdobram na *Soft* e na *Hard Law approach* da coordenação fiscal internacional e que correspondem à prevalência das perspetivas da OCDE e da UE. Neste sentido, fazer uma abordagem da *Hard Law* implica que as obrigações rígidas decorrentes derivem de tratados ou de Convenções Internacionais e que se tome em consideração a integração negativa do Direito europeu. Já, para a perspetiva da *soft law* a mesma baseia-se no MCOCDE e nos seus Comentários, e ao mesmo tempo inclui declarações da CE, assim como tem por escopo a realização de uma integração positiva do DFI. Ora, tal quadro jurídico demonstra um grau de interação bastante complexo e em certa medida um pouco aleatório entre as obrigações de *Soft* e *Hard law* para os EMs da UE e da OCDE decorrentes tanto de Convenções e tratados internacionais como de direito europeu.

Concluindo, a coordenação fiscal internacional implica assim uma combinação e conjugação das duas abordagens decorrentes do pluralismo jurídico, procurando dar-se assim um maior destaque ao sistema da *Soft Law* o qual contribui para melhorar a aproximação com a *Hard Law* para que se possa alcançar o funcionamento efetivo e prático normativo no plano europeu e internacional. A nosso ver, parece-nos que apenas lançando-se mão a uma abordagem assente na *Soft Law* que se baseia por um lado, na própria natureza do DFI, e por outro, num modelo internacional vinculativo que vá servir de “farol orientador” para os EMs e ECs na procura de soluções para as

---

<sup>190</sup> Ob. cit. p. 100.

<sup>191</sup> Ob. cit. p. 100.

situações jurídicas plurilocalizadas é que se poderá chegar à realização e concretização de um *standard fiscal internacionalmente aceite* que faça com que os Estados cumpram mais facilmente aquilo que lhes é exigível enquanto titulares do poder de tributar.

Afigura-se-nos que a tese baseada numa influência conjunta é a mais correta para resolver a querela doutrinária da interpretação jurídica do art. 5-A da DAC7 face a Estados Terceiros, uma vez que parte de uma abordagem do pluralismo jurídico, existindo uma influência recíproca entre o Direito Internacional e o Europeu, devendo o sentido dado ao art. 26.º do MCOCDE ser o mesmo do que o art. 5-A da DAC7, devendo ambos ser interpretados de forma complementar. Como bem refere Ana Paula Dourado, não existe nenhum acordo entre a UE e um Estado Terceiro que alargue o âmbito de aplicação da DAC6 no que se reporta à relação entre um EM da UE e um determinado Estado Terceiro, o que significa que uma relação entre um EM da UE e um qualquer Estado Terceiro pode ser abrangido por uma disposição semelhante ao art. 26.º do MCOCDE ou por qualquer disposição que vise a TIF num tratado fiscal <sup>192</sup>.

Epilogando, parece-nos que só assim se poderá enveredar por um caminho mais “suave” no que se refere ao alcance de resultados a longo prazo para que se possa criar também uma maior harmonia jurídica em termos de coordenação fiscal global, (ao invés de serem adotadas medidas vinculativas de *hard law*) garantindo-se deste modo uma solução mais eficaz para que possam ser solucionados problemas jurídicos decorrentes de situações tributárias transfronteiriças.

---

<sup>192</sup> Vide, REIMER, Ekkehart e RUST, Alexander, Klaus Vogel on Double Taxation..., anotação de Ana Paula Dourado ao art. 26.º do MCOCDE, p. 2161, nota 115.

## Capítulo 4

### **A Problemática da Partilha de Informações: Híbrido das *Domestic Law Informations* e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes**

#### **1. Generalidades**

No âmbito da TIF é dada particular relevância aos utensílios por meio dos quais os países podem comprometer-se a compartilhá-las, assim como à sua importância no combate à elisão e evasão fiscais internacionais. Nesta sede os ECs ao partilhar as informações têm de ter em conta não só a híbrido destas a nível doméstico, como também têm o dever de respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes envolvidos nesse processo. Assim, toda a sistemática da TIF baseia-se na premissa de que os Fiscos nacionais são prejudicados por operações transnacionais cujos contornos são desconhecidos ou de difícil acesso, em razão do qual se torna necessário estabelecer acordos de cooperação com outras jurisdições, a fim de conhecer os dados a partir dos quais a tributação dessas operações se torne possível.

A TIF não pode ser feita à margem da regulamentação legal e deve ser estruturada de forma a contemplar, com a devida seriedade, não só os interesses do Fisco, mas também as exigências dos princípios gerais da Administração Pública, e, em igual medida, os direitos e garantias dos contribuintes afetados, que são o núcleo essencial de referência de toda a ordem jurídica tributária. Logo, a TIF não pode ser entendida e aplicada em termos absolutos, uma vez que a montante esta sofre limitações *maxime*, materiais e formais, como a jusante, os ECs aquando da aplicação desta não podem nunca violar os direitos e garantias dos contribuintes assim como os princípios atinentes ao ED e à Constituição Fiscal.

Neste contexto, cabe lembrar que se já é uma tarefa árdua harmonizar interesses entre ATs e contribuintes no plano doméstico, esta adquire uma maior complexidade na esfera internacional, quando entram em jogo duas ou mais ordens jurídicas distintas.

#### **2. Confronto entre a Troca Internacional de Informações Tributárias e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes**

Com a globalização económica criaram-se novos desafios impostos à atuação das ATs, em ordem a incentivar a cooperação entre os países que assumem cada vez mais relevância na busca da sua eficiência através do cumprimento das obrigações tributárias e no combate à evasão fiscal e ao PFA.<sup>193</sup> A este respeito afigura-se-nos necessário repensar a forma de atuação das ATs,

---

<sup>193</sup> OWENS, Jeffrey, adverte acerca do movimento rumo à transparência fiscal o qual continuará a implicar adaptações por parte das pessoas físicas, jurídicas e dos governos. Logo, lutar contra o fenómeno da TIF não nos parece

revelando-se fundamental que essas instituições promovam políticas tributárias eficientes e coerentes. Assim, a TIF *inter* ATs deve ser vista como um mecanismo positivo e essencial para fomentar uma maior cooperação internacional, isto porque por um lado, estimula um “círculo virtuoso” de transparência, visto que haverá cada vez mais partilha de informações entre os Estados o que auxilia no combate ao PFA, à evasão fiscal e ao branqueamento. Por sua vez, é preciso ter em atenção que a TIF é um mecanismo que se destina a servir os interesses das ATs como um instrumento de garantia de eficácia da lei tributária interna. Contudo, existem limites à TIF que os ECs e as ATs não podem transpor, sob pena de serem violados DGF que são assegurados pela Constituição Fiscal <sup>194</sup>.

Neste particular, o procedimento da atividade administrativa em sede de TIF torna-se imprescindível para: (i) legitimar a atividade administrativa, (ii) assegurar os DGF dos contribuintes e (iii) facilitar o controlo da administração pública.

O problema fundamental da TIF entre os diferentes países consiste em encontrar um equilíbrio entre, por um lado, fornecer e obter informações que auxiliem na aplicação correta da legislação fiscal, no combate ao PFA e à evasão fiscal, e, por outro, respeitar a legalidade e os direitos e as garantias fundamentais do contribuinte.

Nesta linha de pensamento, é a partir do sistema regulatório e prático da TIF que se apresentam as reflexões bem como os problemas jurídicos relacionados com os direitos e garantias do contribuinte *maxime* o direito à intimidade da vida privada, ao sigilo de dados, ao *due legal process*, à defesa, ao contraditório e à igualdade tributária e ao *fair trial*.

### 3. A Fiscalização da AT e o Direito à Informação do Contribuinte

A atividade de fiscalização tributária insere-se no âmbito da Administração Pública, a qual deve obediência aos princípios da legalidade, publicidade e eficiência norteadores da atividade administrativa e que também se aplicam *mutatis mutandis* à fiscalização tributária, pese embora não haja nenhum direito ou garantia fundamental específico relativo à notificação do contribuinte sobre a atividade de fiscalização, uma vez que tal decorre dos princípios gerais inerentes ao ED.

Segundo Joseph Stiglitz, há nas sociedades democráticas um direito básico de saber e de ser informado a respeito do que o governo está a fazer e do seu porquê <sup>195</sup>. Nesta linha de pensamento, a notificação do contribuinte constitui uma recomendação da OCDE no MTI nas suas diversas

---

ser uma atitude adequadamente correta para um país inserido numa economia global (Cf. The long march towards tax transparency... 2013. p. 468).

<sup>194</sup> Cf, neste sentido, BASTOS, Frederico Silva, O Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil, Porto Alegre, Buqui, 2015, p. 254.

<sup>195</sup> STIGLITZ, Joseph. On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life. Oxford Amnesty Lecture Oxford, U.K. 27.01.1999, p. 2.

modalidades, sendo certo que em Portugal o contribuinte não é previamente informado sobre a TIF.

A notificação do contribuinte é imprescindível porquanto ao ser notificado da ação de fiscalização: *i*) ele tem a possibilidade de colaborar com a investigação e de fornecer tanto à AT doméstica quanto à AT estrangeira as informações desejadas ou complementares às que já estejam disponíveis face à fiscalização; *ii*) permite-se que o contribuinte fique a par da indevida ou devida fiscalização tributária e possa tomar as medidas adequadas para garantir os seus direitos ante a pretensão estatal doméstica ou estrangeira; *iii*) possibilita-se que o contribuinte tenha uma noção em concreto da investigação no exterior e possa entrar em contacto com a AT estrangeira para sanar ou discutir as suas eventuais pendências fiscais; *iv*) faculta-se a análise da legalidade, da instrumentalização e da motivação do ato de fiscalização; e, principalmente, *v*) assegura-se aos contribuintes que a Administração Pública não oculte as suas práticas, com o intuito de impedir que os administrados, fiquem “desprotegidos”.

Neste particular, o aumento do poder de fiscalização da AT deve refletir-se também no aumento dos direitos e garantias do contribuinte. Caso contrário, a não comunicação da AT pressupõe a máxima de que todos os contribuintes fiscalizados por ATs estrangeiras são criminosos<sup>196</sup>.

Em relação ao direito do contribuinte a ser informado tem-se argumentado no sentido de que tal notificação prejudicaria a atividade investigativa do Fisco e permitiria ao contribuinte adotar medidas para se escapar de qualquer responsabilização. Embora este argumento *prima facie* pareça ser à partida convincente, o certo é que, *summo rigore* tendo presente as inúmeras ferramentas à disposição da AT doméstica, facilmente se enxerga que o *notification right* não prejudicaria a ação de fiscalização, uma vez que as ATs têm um amplo e rápido acesso eletrónico às informações relevantes dos contribuintes através do NIF dos cidadãos, ficando registadas tais informações em formato digital. Logo, as mais das vezes, naufraga o argumento de que a notificação do contribuinte prejudicaria a atividade da AT.

A este respeito, é discutível o momento em que o contribuinte deve ser informado se: *i*) pelo Estado solicitante, aquando do envio do pedido de TIF ao Estado solicitado; *ii*) pelo Estado solicitado, aquando da receção do pedido de TIF; *iii*) pelo Estado solicitado, antes de iniciar a fiscalização; *iv*) pelo Estado solicitado, no decurso da atividade de fiscalização; *v*) pelo Estado solicitado, ao fim da fiscalização; *vi*) pelo Estado solicitado, antes do envio da informação ao Estado solicitante; ou *vii*) pelo Estado solicitante, aquando da receção da informação transmitida pelo Estado solicitado.

---

<sup>196</sup> Neste *quid* seguimos de perto a posição de Frederico Silva Bastos quanto ao direito fundamental à notificação do contribuinte em sede de TIF, ob. cit. p. 269.

Quanto a nós, em matéria de TIF por forma a serem respeitados os direitos fundamentais do contribuinte, por regra, este deve ser informado de forma adequada, para este, se assim o entender exercer o seu direito à tutela jurisdicional efetiva.

#### **4. A Troca de Informações Fiscais e o Direito ao Contraditório e à Defesa**

No âmbito de um processo de TIF a Constituição assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo o direito ao contraditório e a todas as garantias de defesa, através dos meios e recursos respetivos. O próprio Órgão Legiferante no art. 268.º da CRP determina que esses direitos se aplicam às questões judiciais, administrativas e a todas aquelas situações concretas em que o contribuinte vem acusado de ter cometido alguma irregularidade contra o Estado.

Como bem refere Marco Aurélio Greco se o contribuinte em sede de TIF não tiver conhecimento do conteúdo e da natureza da informação trocada com a AT estrangeira, há uma violação do direito à defesa do contribuinte que é tutelado pela Constituição <sup>197</sup>. Da mesma forma, para que seja possível o exercício do contraditório, deve ser permitido ao contribuinte no âmbito da TIF manifestar-se ou apresentar documentos ou factos juridicamente relevantes, devendo ter o direito de conhecer as resoluções definitivas que sobre ele forem tomadas, gozando do direito a ser ouvido.

Nesta sede, o direito ao contraditório tem como corolários duas garantias essenciais e complementares a saber: a participação e a possibilidade de influenciar a decisão. Isto porque se trata de um *participation right* do contribuinte no processo tributário judicial traduzido na possibilidade de influenciar o conteúdo decisório.

Aqui a garantia do exercício do contraditório e da defesa justifica-se também em sede de TIF após o envio desta a outro país, não havendo a certeza de que o contribuinte terá a oportunidade de se defender ou de apresentar provas no Estado estrangeiro. Para além disso, os DGF constitucionais são assegurados ao contribuinte no território nacional.

A experiência internacional mostra-nos que a hipótese de o contribuinte se opor à TIF não é meramente teórica, mas também tem grande interesse prático, como se evidencia v.g. no já referido caso *Aloé Vera* em que a AT americana prestou ao Japão informações imprecisas sobre o contribuinte que foram mais tarde divulgadas pelo Fisco japonês <sup>198</sup>.

Neste campo, tem sido aduzido que o exercício do direito de defesa e do contraditório atrasaria a TIF com ATs estrangeiras, reduzindo a eficácia da fiscalização.

<sup>197</sup> GRECO, Marco Aurélio, *Troca de Informações Fiscais, Sigilo Bancário e Fiscal*, Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 175-187.

<sup>198</sup> Cf., caso, *Aloé Vera of America, Inc.* n.º 10-17136, de 15.11.2012.

Contudo, o compromisso gizado pela AT deve orientar-se no sentido de contribuir para uma melhoria estrutural do seu corpo técnico, visando que a informação possa ser trocada em tempo útil e em prazo razoável em completa observância do princípio da legalidade e dos DGF conferidos aos contribuintes.

### **5. O Intercâmbio de Informações Tributárias, o *Due Legal Process* e o Tratamento Paritário dos Contribuintes**

A Constituição assegura a igualdade entre todos os cidadãos nacionais e estrangeiros residentes, assim como protege o direito à liberdade e à propriedade por meio do direito a um processo justo e equitativo. Neste sentido, o direito ao *due legal process* surge como um instrumento de legitimação das ações do Estado e também constitui um meio formal de se viabilizarem os direitos dos contribuintes.

Aqui, torna-se necessário equilibrar de forma eficiente os meios de fiscalização e os direitos e garantias conferidos aos contribuintes de maneira a que estes sirvam de “courage jurídica” contra eventuais abusos ou erros ocorridos, quer por parte dos ECs, quer por parte das ATs domésticas e estrangeiras. Assim, o procedimento garante ao contribuinte um maior controlo sobre as práticas administrativas que afetam diretamente os seus DGF, bem como permite uma avaliação do seu tratamento paritário. Logo, parece-nos correto o entendimento de Hugo Machado quando afirma que o direito ao tratamento isonómico é um típico direito fundamental do contribuinte oponível face ao Estado<sup>199</sup>. Com efeito, segundo Frederico Bastos, posição que acolhemos, a única forma de garantir o respeito isonómico dos contribuintes submetidos à TIF é exigir que se estabeleça uma procedimentalização que assegure o exercício do *due legal process* e que se imponha um tratamento isonómico aos contribuintes<sup>200</sup>. Logo, a falta de procedimentalização para a cooperação jurídica internacional, aliada às várias possibilidades de realização da TIF, reflete-se no tratamento em certa medida desequilibrado dos contribuintes na relação jurídico tributária referente à sua concreta e gradual diminuição dos seus DGF. Nesta ótica, o exercício desses direitos fica sujeito à ferramenta utilizada para a realização da TIF. Deste modo, é necessário levar a cabo uma práxis procedimental e processual preestabelecida, procurando respeitar-se as exigências previstas na legislação doméstica e equilibrar os interesses legítimos do Estado em ordem a salvaguardar os direitos e garantias dos contribuintes.

---

<sup>199</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 86.

<sup>200</sup> BASTOS, Frederico Silva, ob. cit. p. 279.

## 6. O Dever de Confidencialidade na Troca de Informações Fiscais

A matéria tributária exige um grande cuidado no manuseio e tratamento das informações dos contribuintes. Com efeito, nos TIEAs e noutros instrumentos internacionais existem cláusulas de confidencialidade que indicam a quem a informação pode ser disponibilizada, bem como os fins de utilização da mesma.<sup>201</sup> Segundo a OCDE é pressuposto da TIF que os dados transmitidos mantenham o seu carácter confidencial e sejam disponibilizados apenas aos “atores competentes”.<sup>202</sup> Não obstante o dever de confidencialidade das informações em posse da AT, a CRP no n.º 1 do art. 26.º consagra e protege o direito à reserva da intimidade da vida privada do contribuinte, estando a AT autorizada a identificar o património, os rendimentos e as atividades económicas, desde que respeitados os direitos fundamentais do cidadão. Assim, é necessário que haja por parte das ATs um certo cuidado no controlo e manuseio das informações e dos dados pessoais do contribuinte para que estas uma vez transmitidas, não violem o princípio da confidencialidade no plano doméstico e internacional.

Os contribuintes, os órgãos da Administração Pública e as instituições financeiras irradiam um grande fluxo de informações que atualizam os dados pessoais dos contribuintes fornecidos às ATs, permitindo o acesso a recursos tecnológicos e a constantes inovações nas formas de controlo e tratamento das informações destes conforme decorre do n.º 1 do art. 35.º da CRP, não podendo, em regra, a utilização informática de dados transpor a vida privada dos cidadãos, salvo mediante consentimento expresso do titular e nos demais casos previstos na lei.

Em suma, a confidencialidade é essencial e pode valer como um direito e garantia do contribuinte (traduzido na reserva da intimidade da vida privada) a nível fiscal internacional. Porém, a mesma não é absoluta e esta só poderá operar como limite à TIF em casos muito excecionais, afigurando-se-nos necessário que o contribuinte tenha a noção concreta de que as suas informações foram transmitidas a outro EC e que a AT observe não só os limites impostos pela sua legislação doméstica, mas também que em casos de abuso ou dano ao contribuinte haja a devida responsabilização da entidade em causa<sup>203</sup>.

## 7. Novos Paradigmas da AT e a Necessidade de se Incrementar o Diálogo entre o Fisco e o Contribuinte

Vêm surgindo vozes autorizadas, cada vez mais fortes, que apontam no sentido de que as políticas fiscais e os instrumentos de TIF adotados pelos ECs não se devem traduzir, a todo o

<sup>201</sup> Tais instrumentos são fornecidos no art. 26.º §2 do MCOCDE, no art. 8.º do MTIEA e no art. 27.º da CVDT.

<sup>202</sup> Vide, para maiores desenvolvimentos Cap. 1 pp. 39 e ss. do nosso estudo e também Keeping it Safe: The OECD guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes.

<sup>203</sup> Conforme aludido no Cap. 1 do nosso estudo a propósito da confidencialidade das informações e do dever de tratamento secreto do pedido de informações.

custo, num singelo lançar mão de utensílios para poder obter uma maior arrecadação de impostos, beliscando o princípio da legalidade e as garantias de defesa do contribuinte.

Facilmente se vê que o receio do contribuinte se justifica porque a maioria das ATs parecem basear-se na teoria económica do crime que postula que, ao haver uma maior fiscalização e punição dos contribuintes, faz com que haja também um aumento do cumprimento das obrigações tributárias. Segundo este entendimento o contribuinte é sempre visto pela AT como um potencial evasor, consistindo os problemas centrais de uma AT na identificação, controlo e punição dos contribuintes que defraudassem o Fisco.

No entanto, numa perspetiva contemporânea das ATs modernas, vários académicos de entre os quais se destacam Richard Bird e James Alm têm trazido novas teorias em relação a como a AT pode influenciar no aumento do cumprimento das obrigações tributárias. Apesar de James Alm enfatizar que a coerção estatal é um instrumento importante e necessário na atuação das ATs, Richard Bird argumenta que nem todos os problemas das ATs podem ser resolvidos pela *Tax Police* <sup>204</sup>. Assim, é de adotar um novo *standard* por parte das ATs concretizável através de ações dirigidas ao contribuinte para o cumprimento das normas tributárias de uma forma mais eficiente e legítima, reduzindo as incertezas e ambiguidades da legislação e sem ver o contribuinte como um potencial evasor do Fisco <sup>205</sup>.

Esta mudança de paradigma proposta altera o ponto de partida das ações das ATs <sup>206</sup>. Aqui, ainda que se reconheça a importância da coerção governamental, esta nova perspetiva permite estabelecer ações variadas das ATs, que passam a preocupar-se também em construir uma relação jurídica tributária de maior cooperação e confiança com os contribuintes. Neste sentido, o fortalecimento e o estreitamento da relação entre Fisco, contribuintes e intermediários são algumas das recomendações para as ATs mais enfatizadas pela OCDE.

A atuação da AT no plano doméstico e internacional é marcada por avanços e retrocessos, almejando-se que os ditames da boa-fé estejam presentes na relação jurídica tributária e que esta se construa com base numa relação dialógica assente nos princípios da legalidade, da cooperação, e da proteção da confiança que se encontram enraizados num Estado de Direito Democrático ancorado na dignidade humana do contribuinte.

Neste particular, a TIF é uma ferramenta desenvolvida para atender aos interesses dos ECs. No entanto, os governos domésticos devem compreender que a TF é um conceito que implica

---

<sup>204</sup> BIRD, Richard, *Smart Tax Administration*. Economic Premise, n.º 36, World Bank, 2010, p. 4.

<sup>205</sup> Cf., para maiores desenvolvimentos, ALM, James e MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge, *Tax morale and tax Evasion in Latin America* (Working Paper 07-04), Georgia State University, 2007.

<sup>206</sup> No modelo tradicional, o contribuinte seria sempre um potencial criminoso, e a AT teria de pautar as suas ações pelo objetivo de alcançar uma maior capacidade de deteção e punição. Contudo, o novo paradigma apresentado por Alm e Bird vê a AT além dos fatores puramente económicos.

que eles mesmos devam estar “mais abertos” quanto ao modo de formular e implementar as suas políticas fiscais <sup>207</sup>.

Assim, o acesso *in bulk* aos dados dos contribuintes deve ser refletido na transparência das práticas administrativas adotadas pelo Fisco para a execução da TIF.

Parece-nos que um novo equilíbrio deve ser ponderado e atendido entre, por um lado, garantir a legitimidade da cooperação fiscal internacional para combater PFAs e a evasão fiscal, e, por outro, assegurar a proteção dos DGF dos contribuintes. Assim, é possível que, havendo um procedimento que assegure os DGF do contribuinte também este beneficie das práticas de TIF e não o “sinta na pele” como um simples objeto de um mecanismo de controlo por parte da AT.

Através da cooperação internacional, é possível uma melhor aplicação da legislação fiscal doméstica e dos acordos internacionais, como também se garante a não discriminação e a *bona fides* no seio dos negócios justos sem favorecimento de um contribuinte em virtude do seu valor económico e da sua capacidade de operar no exterior, possibilitando por esta via uma maior harmonia jurídica internacional.

Neste campo seria de fomentar o desenvolvimento de ações multilaterais e conceder-se o direito de participação dos contribuintes no processo de TIF. <sup>208</sup>. No que a este respeito seria importante que houvesse uma discussão com os atores interessados acerca de como a TIF pode ser harmonizada com o que prevê um determinado ordenamento jurídico doméstico. Também seria desejável que o Estado português possibilitasse uma maior participação dos contribuintes ao nível da cooperação internacional. No entanto, a tendência é que cada vez mais essa ferramenta de fiscalização se desenvolva e passe a repercutir-se nas relações entre Fisco e contribuintes. Logo, é preciso estabelecer relações de diálogo, enquanto a cooperação para a TIF ainda se desenvolve.

A AT é a instituição responsável pela aplicação e interpretação da legislação tributária, fiscalização e cobrança de tributos. Neste sentido, alterar a Constituição, as leis e os acordos internacionais não nos parece que sejam medidas suficientes para melhorar o sistema tributário português e internacional, sendo preciso modificar a forma como a AT e os contribuintes se inter-relacionam. De facto, as experiências e os modelos propostos por organismos internacionais são relevantes, mas não podem ser transplantados para o sistema jurídico português sem qualquer espírito crítico. É, pois, necessário refletir, adaptar e ponderar os modelos internacionalmente propostos (*maxime* as políticas fiscais e demais paradigmas sugeridos pela OCDE) e moldá-los à nossa realidade jurídico tributária. Essa tarefa só será possível se se atender à relação dialógica

<sup>207</sup> Vide, OWENS, Jeffrey, *The long march towards tax transparency*, 2013. p. 463.

<sup>208</sup> Já em 2013, o 67.º Congresso da IFA apontou que, para os próximos 25 anos as ações e políticas das ATs devem incluir a redução da relação adversária entre Fisco e contribuinte, em prol de medidas mais cooperativas, transparentes, que incrementem o diálogo entre esses atores.

existente entre ATs e os contribuintes, em ordem a construir um equilíbrio em termos não só de justiça fiscal gizada no plano doméstico, como também passa por estabelecer e tentar realizar uma *Boa Governança Fiscal* a nível global.



## Capítulo 5

### A Tutela dos Direitos e das Garantias dos Contribuintes e a sua Eficácia no Procedimento de Troca de Informações Fiscais

#### 1. Considerações iniciais

No seio da globalização económica os ECs procuram reforçar a necessidade de estabelecerem uma ação comum, visto que a luta que prosseguem permite não só “preservar” a sua receita fiscal, como também ao mesmo tempo, contribui para assegurar a confiança dos cidadãos nas relações jurídico tributárias, levando a um aumento da eficiência e da equidade dos sistemas fiscais.

Aqui, tem assumido um papel preponderante a assistência mútua entre ATs na procura direta de informação, visando garantir o controlo sobre o cumprimento de obrigações fiscais dos contribuintes. A informação trocada através de diferentes fases e ferramentas de cooperação administrativa sobre questões fiscais deverá ser adequada de forma a respeitar os vários interesses dos agentes envolvidos. Assim, de um lado, temos o interesse dos Estados traduzido no exercício do seu poder de tributar e a sua prossecução na luta contra a fraude e evasão fiscais, e, do outro, temos o interesse dos contribuintes que querem não só salvaguardar os seus DGF, mas também que ao mesmo tempo haja uma aplicação correta do instrumento internacional da TIF.

A TIF é uma das ferramentas mais apropriadas e eficazes para a deteção de “oportunidades” de evasão e fraude fiscais levadas a cabo pelos contribuintes, sendo esta a sua finalidade essencial, destinando-se tal mecanismo a assegurar um nível adequado de TF a nível internacional.

Quanto à necessidade de salvaguarda dos direitos e garantias dos contribuintes surgiu a Conferência Internacional sobre os Direitos dos Contribuintes que é feita anualmente em vários países do mundo, sendo também elaborado anualmente pelo IBFD um documento chamado *OPTR*, que versa sobre o desenvolvimento global dos direitos dos contribuintes baseado no padrão de proteção legal desenvolvido no seio da IFA. O seu papel inclui a identificação de *standards* mínimos para a proteção efetiva de direitos humanos e a sua monitorização de *compliance* a nível global, assim como a adoção das melhores práticas<sup>209</sup>. Neste campo, foi levada a cabo uma iniciativa da CE como forma de melhorar e fortalecer os direitos dos contribuintes, tendo enunciado uma publicação relativa a uma comunicação que faz o balanço dos contribuintes no seio da UE, assim como elaborou uma recomendação aos EMs para facilitar a implementação dos direitos dos contribuintes e a simplificação das suas obrigações fiscais<sup>210</sup>.

---

<sup>209</sup> Vide *OPTR*, disponível em: [OPTR-Yearbook-2022-for-release.pdf \(taxpayer-rights.org\)](https://taxpayer-rights.org/wp-content/uploads/2022/03/OPTR-Yearbook-2022-for-release.pdf). Acedido em 27.05.2023.

<sup>210</sup> Documento disponível em: [2021\\_03\\_09\\_platform\\_presentation\\_taxpayers\\_rights.pdf \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/economic_finance_affairs/2021_03_09_platform_presentation_taxpayers_rights.pdf) Acedido em 06.06.2023.

Contudo, pese embora tenha havido por parte das instituições europeias várias tentativas de melhoria dos direitos e garantias dos contribuintes, no plano internacional estes continuam a ser tratados como “meros objetos” do exercício da soberania fiscal dos ECs.

## **2. A Necessidade de se estabelecer um âmbito adequado de proteção dos contribuintes afetados por um procedimento de troca de informações**

Num ambiente internacional caracterizado pela necessidade de alcançar um nível de eficiência ótima no controlo económico e financeiro de atividades transfronteiriças os ECs recorreram a meios de verificação que, embora envolvidos em formas regulamentadas de cooperação fiscal transnacional, em alguns casos não respeitam completamente os direitos fundamentais dos contribuintes.

O Comité de DFI visa garantir a proteção efetiva dos DGF do contribuinte, traduzidos nos seus direitos individuais inseridos nos direitos humanos, tendo em vista combater situações de injustiça fiscal. Uma receita fiscal injusta não poderá servir de meio de repartição de despesa justa. Com efeito, tem de haver um equilíbrio entre por um lado, a obtenção de receita de forma justa e adequada, tendo-se em vista a proteção dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes e, por outro, um gerenciamento das despesas públicas adequadas às necessidades de um Estado Fiscal. Assim, o direito à justiça fiscal para que possa ser integralmente cumprido tem de respeitar os direitos e garantias dos contribuintes.

Contudo, a proteção de interesses coletivos fundamentais não pode ser vista em termos absolutos, indo ao ponto de infringir os direitos e garantias individuais do contribuinte. Com efeito, o fim de proteção dos direitos coletivos por parte dos Estados nem sempre justifica os meios, isto é, a violação dos direitos individuais dos contribuintes. Assim, podemos observar que os ECs e as ATs se encontram mais focados e direcionados no combate à fraude e à evasão fiscais, do que preocupados em servir os interesses dos contribuintes traduzidos na defesa dos seus DGF, porque tal põe em cheque não só questões de soberania fiscal dos ECs mas também o custo que tais direitos trazem para o Estado Fiscal.

A inquietação dos ECs na preservação da *Boa Governação Fiscal* global, visando a eliminação de um PFA e a necessidade de evitar a concorrência fiscal prejudicial, não pode nunca ignorar a necessidade de proteger os DGF dos contribuintes afetados por um processo de TIF. Logo, têm de existir *standards* globais mínimos de proteção efetiva e adequada dos direitos e garantias dos contribuintes.

Aqui, para que se possa atingir uma cooperação internacional sobre questões fiscais é essencial considerarem-se os vários interesses das entidades envolvidas. Assim, de um lado da balança temos a necessidade de os ECs celebrarem acordos bilaterais e multilaterais para criarem uma

TIF destinada a combater eficazmente a fraude e evasão fiscais, e ao mesmo tempo, a necessidade de se assegurar um justo equilíbrio nas receitas fiscais. Do outro, temos o interesse dos contribuintes manifestado na aquisição correta de informação dos seus dados, destinado a garantir a confidencialidade da informação trocada e a proteção dos seus DGF contra a eventual troca ilegal de informações fiscais.

Como assevera Menita Giusy, a legislação europeia e internacional sobre TIF não contém disposições específicas que regulem as relações entre o contribuinte e as ATs, que geralmente são regidas por mecanismos e procedimentos de direito fiscal doméstico, acrescentando que há um âmbito limitado na legislação e pouca ou nenhuma consideração acerca da posição jurídica do contribuinte nos procedimentos de TIF entre ATs, mesmo sendo ele o destinatário das consequências da troca ou a pessoa que é avaliada<sup>211</sup>. Assim, nesta fase os ECs estão mais interessados em obter as informações necessárias para a realização da TIF do que em assegurar os direitos de participação do contribuinte. Esta situação suscita grande preocupação, não apenas em termos de garantir um equilíbrio interno nas relações entre a AT e o contribuinte, mas também numa perspectiva de direito comparado, uma vez que tais direitos de participação são de geometria variável. Neste campo, as regras nacionais não são consistentes entre si e fornecem um diferente nível de interferência da atividade administrativa na esfera privada dos contribuintes, dependendo da aproximação que cada Estado adote na realização das suas atividades. Na maioria dos EMs da OCDE não existem regulamentações específicas respeitantes à proteção dos contribuintes que se vejam afetados e envolvidos num processo de TIF.

A jurisprudência do TJUE e do TEDH nesta matéria desempenham um papel preponderante.

Assim, quando há alguma forma de proteção a mesma ainda pode ser dividida em três níveis a saber: *i*) O direito do contribuinte a ser notificado através de uma notificação prévia (*notification Rights*); *ii*) O direito do contribuinte a ser ouvido (*right to be heard*) pela AT mediante um processo antes de serem transmitidas informações a seu respeito, apesar de a decisão de transmitir informações ficar a critério da AT solicitada (*consultation rights*); *iii*) O direito de intervir no processo (*intervention rights*) que representa o nível mais alto de proteção dos direitos dos contribuintes, uma vez que através dele se manifesta a capacidade de verificar a legitimidade do pedido de assistência e a veracidade das informações que se deseja ser trocada. Logo, os ECs ao fornecerem este direito ao contribuinte, em certa medida, permitem que, caso opere um excesso de “garantismo”, o contribuinte possa bloquear a transmissão da informação pedida por outro EC, em casos em que existam defeitos formais ou substantivos encontrados pela AC. Nesta

---

<sup>211</sup> DE FLORA, Menita Giusy, Protection of the taxpayer in the information exchange procedure, Intertax, Vol. 45, 2017, p. 448.

conformidade, os direitos de intervenção são reconhecidos apenas quando também são direitos de notificação e de consulta, para permitir ao contribuinte afetado pela TIF, saber que informações estão envolvidas e questionar, perante as ACs, a legitimidade do pedido e a veracidade das informações antes de serem transmitidas.

Assim, parece-nos que a proteção jurídica dos contribuintes só poderá ser eficaz se estes forem informados previamente do pedido, ou seja, antes que a informação seja transmitida a outro EC, caso contrário, não teriam a possibilidade de recurso ante um processo de TIF nem seria satisfeito o direito ao contraditório. Todavia, a disposição atinente aos *notification rights* não deverá causar atrasos na TIF ou torná-la ineficaz, sendo necessário que por um lado, se assegure a proteção jurídica dos contribuintes afetados por um procedimento de TIF, enquanto, por outro, é preciso criar regulamentos que possibilitem uma troca eficiente e rápida de informações entre os ECs, contando que isso não ofenda por uma banda, DGF dos contribuintes e por outra, que a invocação destes últimos não se traduza numa “barreira” de ineficácia e de inoperacionalidade da TIF.

Neste campo, fazendo uma comparação com outros ordenamentos jurídicos de entre os quais se destaca Itália, podemos referir que neste Estado não há obrigação de as ATs alertarem os contribuintes a propósito da ativação de um procedimento de TIF e da transmissão iminente de informações solicitadas, como forma de evitar invalidar as investigações internacionais ou afetando o sigilo investigativo inerente à investigação fiscal. Assim, não impende sobre as ATs italianas o ónus de informar e de notificar previamente os seus contribuintes nacionais acerca da transmissão da informação de outro EC. Nesta linha de raciocínio, se os contribuintes não tiverem conhecimento do pedido estes não terão direito a intervir.

Cumprindo ainda referir, que no direito italiano o 31.º *bis* do Decreto presidencial n.º 600/1973<sup>212</sup> versa sobre a assistência na TIF entre ACs dos EMs. Tal preceito não consagra a necessidade de assegurar uma proteção jurídica ao contribuinte envolvido no processo de TIF, mas apenas prevê que para que a recolha de informação possa ser transmitida a mesma tem de ser efetuada de acordo com os procedimentos e limites temporais para a avaliação dos impostos sobre o rendimento.

Conforme refere Menita Giusy se as ATs já possuem todas as informações relacionadas com o contribuinte (porque, v.g. as mesmas foram fornecidas por este último através de declarações de impostos), a referida Administração pode proceder à transferência das informações para as ATs de outro Estado, sem aviso prévio ao contribuinte ou pedindo o seu consentimento<sup>213</sup>. A

<sup>212</sup> Disponível em: [DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 settembre 1973, n. 600 - Normattiva](#). Acedido em 20.01.2023.

<sup>213</sup> DE FLORA, Menita Giusy, ob. cit. p. 449.

mesma Autora refere que se o contribuinte não tiver o direito a ser informado acerca da investigação, o mesmo não terá direito de evitar a transmissão da informação por parte das ATs.

É importante sublinhar que caso o contribuinte tome conhecimento do seu pedido o mesmo tem o direito a opor-se à TIF, interpondo recurso perante os tribunais civis e, se necessário, exigir uma indemnização pelos danos causados.

Em suma, no ordenamento jurídico italiano não há leis que consagrem o *status* jurídico do contribuinte envolvido num mecanismo de TIF se a solicitação desta troca for proveniente de outro Estado ou for pedida por uma AT Italiana.

No caso de se tratarem de EMs sem *notification rights* os contribuintes só podem intervir quando se tornam “excepcionalmente” conhecedores do pedido, como, v.g. quando as ATs não estão na posse das informações necessárias tendo de as solicitar.

Já no plano internacional, a TIF é uma ferramenta necessária para os ECs identificarem casos de fraude e evasão fiscais, e assim consideram como opcional a situação de o contribuinte ser notificado da ativação do procedimento de TIF. Todavia, facilmente se percebe que esta ultrapassou o seu propósito inicial traduzido num instrumento de combate à fraude e ao PFA, para se tornar numa ferramenta essencial para a correta aplicação de um sistema fiscal doméstico.

Há também países como é o caso do Reino Unido em que não há *notification rights*, existindo apenas exceções a este princípio.

Finalmente, há outros sistemas jurídicos como é o caso da Alemanha e do Luxemburgo que expressamente contemplam vários direitos de participação respeitantes aos contribuintes residentes em relação ao qual outro Estado solicita informações. Estes direitos são de geometria variável nos diferentes países.

No caso de Portugal é reconhecido ao contribuinte o direito a ser informado apenas quando a decisão de envio da informação já tenha sido recolhida pelo Fisco do Estado requerente, permitindo-se ao contribuinte recorrer da decisão. Ainda noutros casos como o da Hungria e da Suécia o direito do contribuinte a ser informado existe apenas se a informação tiver sido enviada ao Estado solicitante. Assim, facilmente se enxerga que a mera remissão para as leis internas dos Estados relativa à regulamentação dos direitos processuais concedidos ao contribuinte não é suficiente para alcançar um justo equilíbrio existente entre os interesses dos ECs que solicitam a assistência e os interesses dos contribuintes, cujo rendimento é o núcleo essencial do mecanismo de cooperação internacional. Nestas situações os DGF do contribuinte são fortemente atingidos uma vez que, por um lado, este pode encontrar-se “cercado” por múltiplos ordenamentos jurídicos, ficando numa posição desequilibrada, manifestada no exercício do seu direito de defesa, e por outro, o mesmo está numa situação delicada porque a cooperação envolve o fracionamento

da atividade administrativa do Fisco, o que significa que o contribuinte pode apenas beneficiar de uma proteção parcial no processo de TIF, entrando muitas vezes em “choque” interesses fiscais nacionais e estrangeiros. Aqui poderá surgir um conflito entre os vários níveis de proteção do contribuinte e os vários sistemas jurídicos existentes e o seu direito fiscal doméstico.

Questão que se coloca é a de saber se os *participation rights* são concedidos aos contribuintes residentes no Estado Requerente.

Aqui, é raro que estes direitos sejam garantidos de forma plena ao contribuinte, porquanto não é conferida a devida proteção legal aos contribuintes, aquando da submissão de pedidos de TIF, possuindo um âmbito mais fraco, uma vez que a grande generalidade dos ECs não garantem aos contribuintes um direito à notificação *tout cour*. Refira-se, a título de ex., que nos Países Baixos foi eliminado o direito à notificação do contribuinte em relação ao fornecedor de informação, no caso de TIF, demonstrando-se nesta medida que há cada vez mais a propensão dos Estados em não fortalecer os direitos dos contribuintes, uma vez que estes prosseguem somente com o único objetivo de tornar a TIF mais eficiente <sup>214</sup>. Apenas nalguns Estados como é o caso por ex. da Polónia, as ATs têm o dever de informar os contribuintes residentes sobre a sua decisão de pedir informação de outro Estado. Já noutros, como é o caso da Bélgica e da Alemanha é reconhecido o direito do contribuinte de impugnar o pedido de informação perante os tribunais nacionais, a fim de impedir que as ATs enviem um pedido de informação. Logo, a nosso ver a proteção jurídica dos contribuintes a nível internacional só poderá ser adequadamente garantística e eficaz se a estes for reconhecido o direito de impugnar diretamente o pedido de TIF perante os tribunais nacionais, de modo a evitar para os contribuintes a eventual ocorrência de danos irreparáveis. De facto, a emissão de informação prévia sobre o início de um procedimento de TIF garante tanto o direito de defesa do contribuinte em relação à AT competente solicitando informações ao Fisco de outro Estado, como a proteção dos direitos dos contribuintes em relação à AT solicitada que adquira e transmita as informações às ATs requerentes.

A posição do contribuinte também pode ser prejudicada por atividades investigativas invasivas e ilegais ou através do uso de informações confidenciais, mas isso não deve ser considerado menos lesivo do que a ofensa manifesta aos DGF do contribuinte.

Há quem argumente que a possibilidade de recorrer para os tribunais administrativos e fiscais para reparação de danos sofridos é um meio de proteção suficiente dos direitos e garantias do contribuinte, uma vez que permite compensar quaisquer danos sofridos. No entanto, basta termos presente a morosidade dos tribunais administrativos e fiscais em Portugal para facilmente se ver que tal posição não colhe. A nosso ver, seria mais desejável, ou pelo menos preferível, prevenir

---

<sup>214</sup> DE FLORA, Menita Giusy, ob. cit. p. 449, nota 11.

de forma atempada a violação dos *taxpayer rights* através da criação de um mecanismo de tutela do contribuinte a nível fiscal global que opere neste campo de forma rápida e eficiente.

Segundo Menita Giusy há uma parte da doutrina que defende que há exceções ao direito à notificação, não podendo este ser usado como uma garantia do contribuinte num processo de TIF, uma vez que tal acarreta perigo no envolvimento deste antes da aquisição de informações pelo Estado requerido, porque pode haver uma tentativa de frustrar o sucesso do procedimento de TIF. Todavia, não é possível prever que dano poderia causar o direito à notificação do contribuinte antes da transmissão da informação ao Estado requerente na sequência da fase de investigação fiscal de recolha de informações <sup>215</sup>.

Contudo, poderão existir razões válidas para a falta de envolvimento do contribuinte (*maxime* a falta de direitos de participação do contribuinte no processo de TIF) no procedimento de investigação, como, *v.g.*, as traduzidas no risco de destruição de informações “essenciais” sobre a situação fiscal do contribuinte. No entanto, isto deverá ser a exceção à regra geral que deve incluir o envolvimento do contribuinte.

Neste campo, existe uma vasta jurisprudência do TJUE em sede de direitos dos contribuintes no processo de TIF, que nos cumpre aqui referir.

Em primeiro lugar destaquemos o caso *Dow Benelux* <sup>216</sup> em que se sentenciou que na interpretação normativa do art. 14.º do Regulamento n.º 17, devem ser tidos em conta os direitos de defesa do contribuinte, princípio cuja natureza fundamental foi várias vezes sublinhado nas decisões do TJUE. Também no caso *Michelin* <sup>217</sup> o TJUE reconheceu os direitos de defesa do contribuinte nos procedimentos administrativos, os quais se inobservados podiam levar à aplicação de penalidades, acrescentando que é também preciso evitar que esses direitos sejam prejudicados durante os procedimentos de inquérito preliminar, incluindo, em particular, as investigações que podem ser decisivas para fornecer prova da natureza ilícita da conduta praticada por empresas para que estas possam ser responsabilizadas. Já no caso *AM&S* <sup>218</sup> o TJUE decidiu que embora certos direitos de defesa se refiram apenas aos processos contenciosos que se seguem à entrega da comunicação de acusações, outros direitos, como o direito de representação legal e o carácter privilegiado da correspondência entre advogado e cliente deve ser respeitado a partir da fase de inquérito preliminar.

Em suma, podemos dizer em apertada síntese que o direito à informação do contribuinte permite-lhe corrigir eventuais erros, podendo evitar, por um lado, a violação dos seus direitos

---

<sup>215</sup> DE FLORA, Menita Giusy, *ob. cit.* p. 450.

<sup>216</sup> Vide, caso *Dow Benelux* do TJUE de 17.10.1989, proc. n.º 85/87.

<sup>217</sup> Vide, caso *Michelin* Do TJUE de 09.11.1983, proc. n.º 322/81.

<sup>218</sup> Vide, Caso *AM&S* do TJUE de 18.05.1982, proc n.º 155/79.

individuais e, por outro, a frustração da fase de investigação *maxime* se a mesma se encontrar prejudicada por conhecimento, compreensão e avaliação incorretos das provas produzidas pelo Estado requerido estrangeiro.

Assim, o direito de acesso à informação do contribuinte permite por um lado, evitar que se violem DGF, como por outro, evitar o enviesamento das descobertas decorrentes de um processo de investigação fiscal.

### **3. Formas de Proteção dos Direitos e Garantias do Contribuinte e algumas Propostas de Solução para o dilema a nível Europeu e Internacional**

A discussão dos direitos dos contribuintes parece surgir a propósito da existência dos grupos de consultores fiscais e dos centros das ATs responsáveis por introduzir códigos de boa conduta nos direitos dos contribuintes necessários para garantir que tais princípios são cumpridos e que a AT respeite na sua essência as liberdades dos contribuintes, tais como os vertidos no direito à informação, à privacidade ou no direito de desafiar a posição da AT através do direito a ser ouvido.

A proteção dos direitos e garantias dos contribuintes é uma questão complexa que requer uma ou várias soluções abrangentes em diferentes âmbitos. Neste sentido, para que o problema ligado à falta de tutela destes possa ser resolvido eficazmente necessário se torna lançar mão de mecanismos verosímeis, tendo-se em vista o equilíbrio da relação tributária, em ordem a evitar violações de DGF, quer no plano doméstico, quer também no plano europeu e internacional.

Aqui o contribuinte enfrenta novos problemas em resultado da crescente internacionalização do direito fiscal, em especial no que concerne às disposições respeitantes ao combate à evasão fiscal. Uma dessas questões prende-se com o aumento do fluxo das informações fiscais trocadas entre Estados acerca de assuntos fiscais que põem em causa os direitos dos contribuintes, em especial nas vertentes do direito à privacidade e do *right to be heard*. Outro risco que o contribuinte enfrenta diz respeito ao uso da TIF para outros fins, *maxime* fins não fiscais, o aumento do número de litígios e a circulação de informação falsa.

Como afirma Marta Papis-Almansa, o problema dos direitos do contribuinte está relacionado com questões legais clássicas colocadas ao nível do Estado de Autoridade e dos seus limites e com as garantias individuais dos cidadãos decorrentes do ED <sup>219</sup>. Atualmente o problema parece colocar-se ao nível dos ECs dos demais países do mundo, que, não querendo abdicar de parte da sua soberania fiscal “sobrecarregam” os contribuintes com impostos, não satisfazendo as mais

---

<sup>219</sup> Neste sentido, vide na doutrina: Papis-Almansa, Marta, *The Use of New Technologies in VAT and Taxpayers' Rights 2022*. CJEU: *Recent Developments in Value Added Tax 2021* (Linde 2022), p. 2.

das vezes os seus direitos e garantias de forma plena, efetiva, em tempo útil e em prazo razoável. Logo, parte da solução para o problema passa por resolver a tensão existente na relação tributária que se apresenta como tendencialmente desequilibrada.

Urge, portanto, procurar um justo equilíbrio entre o Estado, que é o titular de direitos soberanos de tributação e o contribuinte que procura alcançar uma proteção efetiva dos seus direitos e garantias num ED e não estar abrangido por um âmbito de proteção “aparente”, isto é, meramente formal, de nada lhe valendo ser titular de direitos se na prática lhe são negados.

Torna-se necessária a realização destes direitos através de mecanismos eficientes para a sua proteção e aplicação. Por sua vez, é preciso que o contribuinte se veja obrigado a obedecer à legislação fiscal doméstica, bem como que a AT esteja vinculada aos princípios fundamentais inerentes ao ED.

Segundo Marta Papis-Almansa há um equilíbrio delicado entre o Estado e os contribuintes e estes foram prejudicados pelo simples facto de a evolução da legislação fiscal doméstica se centrar principalmente na luta contra a evasão, a fraude e o abuso fiscais e não atender e acautelar como deveria os DGF do contribuinte *maxime* em sede de TIF <sup>220</sup>.

A este respeito o objetivo dos ECs é tão só o de assegurar a sua receita fiscal através do desenvolvimento e implementação de sistemas fiscais “justos” com a aplicação de regras fiscais e a melhoria da *compliance* internacional.

Tudo isto resultou num aumento das obrigações fiscais dos contribuintes provenientes de novas disposições legais complexas e de difícil resolução.

Neste campo, parece-nos que o contribuinte tem mais obrigações do que direitos e tal torna-se mais perceptível em sede de TIF, uma vez que o Estado dotado do seu *ius imperii* procede nalguns casos à transmissão da informação proveniente de outro EC, sem comunicar previamente ao contribuinte que tal informação, por ex., coincide também com os seus dados pessoais e não lhe foi atempadamente comunicada. Isto é, o contribuinte só fica a saber do nível de afetação dos seus direitos fundamentais depois de recebida a informação por parte das ATs nacionais dos ECs.

Outra maneira de resolver o problema consiste em fazer-se uso de uma estrutura integrada e hierarquizada de direitos que inclua princípios caracterizadores da AT moldados por políticas de *compliance*, para que se possa buscar um justo equilíbrio na relação tributária e uma harmonização e organização dos direitos e garantias do contribuinte no sistema fiscal.

Outra forma de resolver a questão passa por se instituir no ordenamento jurídico europeu e também a nível internacional um Código Europeu e Internacional vinculativo tanto para EMs

---

<sup>220</sup> Ob. cit. p. 3.

como para ECs. A este respeito a CE, em data relativamente recente, anunciou um Plano de Ação que inclui uma Comunicação que faz o balanço dos direitos existentes dos contribuintes ao abrigo da legislação da UE, juntamente com uma Recomendação dada aos EMs para melhorar a situação jurídica dos contribuintes e simplificar as obrigações fiscais <sup>221</sup>. Em suma, o uso de uma estrutura integrada e organizada de direitos em que nela se incluam tanto princípios inerentes à AT como políticas de *compliance* pode ajudar a equilibrar a “balança tributária”, harmonizando assim os interesses dos Estados e dos contribuintes.

Há, assim, várias formas de fortalecer a proteção dos direitos dos contribuintes tanto a nível europeu como internacional que têm vindo a ser recomendadas por vários estudiosos e académicos.

A este respeito, elencamos em resumo, alguns desses meios necessários para resolver o problema que temos vindo a tratar como forma de dar eficácia aos direitos e garantias dos contribuintes dos quais se destacam:

*i)* Fortalecimento dos limites legais e dos padrões internacionais: os Governos e as organizações internacionais devem trabalhar conjuntamente para aperfeiçoar as fronteiras legais e os padrões internacionais relacionados com os direitos dos contribuintes, implicando nesta medida uma permanente atualização e harmonização da legislação e a adoção de melhores práticas, em vista a alcançar-se a garantia de consistência jurídica na proteção dos direitos dos contribuintes em todas as jurisdições, podendo a UE a este nível desempenhar um papel fundamental na promoção de padrões e diretrizes comuns para os EMs.

*ii)* Medidas robustas de proteção de dados e segurança cibernética: dada a crescente dependência de sistemas digitais e da TIF processada eletronicamente é crucial implementar fortes medidas de proteção de dados que contribuam para aumentar a segurança cibernética ao redor do mundo. Nesta conformidade, os governos devem promulgar legislação e regulamentos abrangentes que protejam as informações pessoais e financeiras dos contribuintes durante o processo de TIF. Isso inclui criptografia das informações, armazenamento seguro, um aumento dos controlos de acesso à informação e auditorias regulares para evitar o acesso indevido e não autorizado ou a violação de dados pessoais do contribuinte.

*iii)* Acesso a recursos judiciais e a mecanismos justos de resolução de litígios: os contribuintes devem fazer uso dos recursos judiciais acessíveis e eficientes como forma de ativação de mecanismos justos de resolução de litígios necessários para a efetiva proteção dos seus direitos. Tal envolve garantir que os contribuintes tenham a oportunidade de contestar (através do exercício

---

<sup>221</sup> The Taxpayers rights Initiative, Platform for Tax Good Governance, 10.04.2021, Disponível em: [2021\\_03\\_09\\_platform\\_presentation\\_taxpayers\\_rights.pdf \(europa.eu\)](https://europa.eu/2021_03_09_platform_presentation_taxpayers_rights.pdf) Acedido em: 08.06.2023.

do contraditório) as autuações fiscais, solicitar revisões e procurar uma reparação por meio de tribunais ou tribunais independentes e imparciais. Assim, os governos devem estabelecer procedimentos transparentes e simplificados para resolver litígios em ordem a promover a justiça fiscal.

*iv)* Nível de educação e de consciencialização do contribuinte: em vista a capacitar os contribuintes e a garantir a sua participação ativa no processo tributário, devendo haver um foco em programas de educação e consciencialização do contribuinte. Neste sentido, os Governos, as ATs e as organizações internacionais devem colaborar entre si para fomentar e desenvolver iniciativas que eduquem os contribuintes sobre os seus direitos, assim como das suas obrigações e das proteções disponíveis, o que inclui fornecer informações claras sobre a TIF, salvaguardas de privacidade e vias de recurso.

*v)* Colaboração e Cooperação entre ATs: a cooperação entre ATs a nível internacional é vital para a proteção efetiva dos direitos e garantias dos contribuintes. Neste contexto, os Governos dos vários países devem incentivar a colaboração, a partilha de informações e as melhores práticas entre as ATs. Aqui o Fórum Global sobre Transparência para a TIF, a OCDE e as organizações tributárias regionais podem facilitar o diálogo, promover a consistência e garantir que os direitos dos contribuintes sejam respeitados durante todo o processo da TIF.

*vi)* Criação de um Tribunal Fiscal Mundial: alguns autores e académicos de entre os quais Ricardo García <sup>222</sup> defendem a necessidade de se criar no plano internacional um Tribunal Fiscal Mundial em vista a resolver o problema da falta de proteção dos direitos e garantias dos contribuintes, assim como estabelecer-se no plano global um maior nível de interação entre tribunais a nível internacional.

*vii)* Criação de uma Organização Fiscal Internacional: no DFI têm surgido vários conceitos teóricos trazidos à colação por vários autores que procuraram resolver o problema dos direitos e garantias do contribuinte, tendo havido uma vontade constante de criar um mecanismo eficiente de proteção dos seus DGF e tal traduz-se na criação de uma Organização Fiscal Internacional que possua algum tipo de poderes na recolha de impostos e que garanta a proteção prática dos direitos do contribuinte. Esta posição tem vindo a ser defendida na doutrina internacional por Aleksandra Tychmańska <sup>223</sup> que assevera que deveria existir uma Organização Fiscal Internacional que funcionasse como um “corpo” autónomo da OCDE e da ONU ou como pertencente a uma destas instituições internacionais e que tutelasse eficazmente os DGF do contribuinte. Nesta linha de

---

<sup>222</sup> García Antón, Ricardo: The Fragmentation of Taxpayers’ Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue World Tax Journal 2018, Vol. 10, n. ° 1, pp. 131 e 152-162.

<sup>223</sup> Tychmańska, Aleksandra: Taxpayer Rights and Protection in the Era of Tax Law Internationalization, Policy Point, Vol. 40, n. ° 3, 2021, p. 5.

raciocínio, tal organização daria um apoio de assistência técnica sobre assuntos fiscais aos seus membros, fomentando nesta medida o desenvolvimento dos instrumentos necessários para fornecer uma proteção eficaz aos direitos do contribuinte. A referida Organização também seria responsável por fornecer soluções digitais para simplificar o contacto da AT com o contribuinte. Esta poderia também ter um fórum para a discussão de soluções por parte dos seus membros que as suas ATs poderiam implementar, servindo assim como “farol orientador” no seio da cooperação internacional, para a condução dos seus membros à proteção desses mesmos direitos. Assim, se lhe for dada uma autoridade mais ampla, esta poderá salvaguardar os direitos do contribuinte por meio de sanções atribuídas aos estados que não os respeitarem. Este mecanismo internacional também poderia resolver litígios existentes entre o contribuinte e a AT, emitindo-se nesta medida decisões vinculativas. Com esse poder mais amplo, poderia haver um maior impacto sobre os seus membros e uma maior garantia de que medidas poderiam ser implementadas na prática para se conseguirem proteger de forma célere e eficiente os direitos e garantias dos contribuintes.

Nesta conformidade, a criação de uma organização supranacional pode ser benéfica tanto para as ATs dos ECs como para os contribuintes, uma vez que se poderiam fornecer mais facilmente catálogos de direitos dos contribuintes ao introduzirem-se medidas específicas anti-elisão, bem como instruções sobre como proteger os direitos dos contribuintes. Tal organização também poderia controlar se os direitos dos contribuintes são respeitados pelos países, a fim de determinar se devem intervir, impondo sanções a nível internacional.

Contudo, apesar dos vários âmbitos de proteção existentes, ainda não há a nível internacional uma organização que possa emitir uma autoridade obrigatória aos seus membros no seio da proteção dos direitos e garantias do contribuinte, sendo portanto *Soft Law*. O problema atinente à criação da Organização Internacional como um “corpo autónomo” coloca questões ao nível da cedência de parte da soberania fiscal dos ECs. Assim, na esteira de Aleksandra Tychmańska podemos dizer que a criação de uma Organização Fiscal Internacional voltada especificamente para a proteção dos direitos e garantias do contribuinte poderá criar uma *step by step approach* mais harmoniosa para a tributação <sup>224</sup>.

Ao implementarem-se estas soluções, tanto ao nível da UE como internacionalmente, os governos e as organizações devem trabalhar conjuntamente no sentido de reforçar a proteção dos direitos dos contribuintes, promover a TF e construir a confiança entre os contribuintes e as ATs. Logo são precisos esforços contínuos para fortalecer e garantir as proteções aos contribuintes, sendo para tal necessário pesar dois pratos da balança, isto é, por um lado, contribuir para materialização de sistemas tributários justos e eficientes e ao mesmo tempo combater a evasão fiscal

---

<sup>224</sup> Ob. cit. p. 6.

de forma eficaz. Neste campo, surgiram várias decisões judiciais em diversos países que versaram sobre a necessidade de proteger os direitos dos contribuintes. Entre elas destacamos a decisão de *South Dakota*<sup>225</sup> em que se sustentou a capacidade de um Estado de exigir que os vendedores estrangeiros cobrassem e remetessem impostos sobre vendas. Neste contexto, concedeu-se aos Estados o direito de forçar os vendedores de fora do Estado a recolher e a remeter o imposto sobre vendas, mesmo que não tivessem presença física no Estado de tributação. A *Wayfair* estabeleceu em todo o país o núcleo da legislação de “nexo económico” relativo ao Estado de *South Dakota*, tendo o *USA Supreme Court* ampliado os direitos dos contribuintes no contexto do imposto sobre vendas e permitido que os Estados exigissem que os retalhistas *online* recolhessem e remetessem o imposto sobre vendas, enfatizando-se a importância de proteger as pequenas empresas de encargos indevidos. Em suma, esta decisão trouxe implicações significativas para os direitos dos contribuintes, pois permitiu que os Estados cobrem impostos sobre vendas tanto a retalhistas *online* que vendem produtos a clientes no seu Estado, como também a retalhistas que não tenham presença física naquele mesmo Estado.

Cabe ainda considerar a decisão do TJUE no caso *Achmea BV*<sup>226</sup> em que se sentenciou que as cláusulas de arbitragem relativas ao Estado investidor em tratados bilaterais de investimento entre os EMs da UE são incompatíveis com a lei da UE. Este caso versa sobre a compatibilidade do mecanismo de solução de controvérsias ISDS no BIT Holanda-Eslováquia com a lei da UE. O mesmo centra-se na arbitragem de investimento dentro da UE e nas suas implicações para os tratados bilaterais de investimento dentro da UE. Neste caso procurou saber-se quando os mecanismos ISDS existentes em outros BITs podem ser incompatíveis com a legislação da UE. A decisão do TJUE no caso *Achmea BV* destaca o interesse de proteger os direitos fundamentais do contribuinte no quadro jurídico da UE. Neste sentido, o tribunal enfatizou a necessidade de salvaguardar a autonomia e a eficácia do sistema jurídico da UE que inclui direitos fundamentais como o direito a um julgamento justo e à proteção judicial efetiva. A sua importância reside no fortalecimento da estrutura jurídica da UE em ordem a promover a segurança jurídica, proteger os direitos fundamentais do contribuinte e garantir a aplicação consistente da legislação da UE. Logo, estes fatores contribuem indiretamente para a proteção dos direitos dos contribuintes e fornecem um quadro para a resolução de litígios fiscais no ordenamento jurídico da UE. Assim, a defesa destes direitos fundamentais é crucial para a proteção dos direitos dos contribuintes em litígios que envolvam o direito da UE. Neste aresto afirma-se que os tribunais nacionais têm a

---

<sup>225</sup> Vide, caso *South Dakota* de 21.06. 2018.

<sup>226</sup> Vide, caso *Achmea BV* do TJUE de 06.03.2018 e também as conclusões do Advogado Geral Wathelet de 19.09.2017.

responsabilidade de garantir a aplicação e interpretação consistentes da legislação da UE o que é significativo para os contribuintes, uma vez que se reforça a disponibilidade de recursos e mecanismos judiciais nacionais para salvaguardar os seus direitos em questões que envolvam o direito da UE, incluindo litígios fiscais. De facto, podemos observar que embora o caso *Achmea BV* aborde principalmente a arbitragem de investimentos, as suas implicações podem estender-se a litígios relacionados com impostos dentro da UE. Esta decisão reafirma a autoridade do TJUE para interpretar e aplicar a legislação da UE, incluindo a legislação tributária. A nosso ver, tal pode ter implicações na resolução de litígios relacionados com impostos, uma vez que se garante a aplicação consistente da legislação tributária da UE em todos os EMs e se protege nesta medida os direitos e as garantias do contribuinte no contexto da tributação transfronteiriça. Numa palavra, visou-se neste caso concreto harmonizar os mecanismos ISDS e os BITs com as liberdades económicas europeias fundamentais e tal traduziu-se numa melhoria dos direitos processuais dos contribuintes no contexto da UE.

Também na decisão do ST do Canadá no caso *Duncan Thompson*<sup>227</sup> se levantaram questões acerca dos direitos e garantias dos contribuintes, mais concretamente voltadas para o sigilo profissional dos advogados, considerando o referido Tribunal que o *Minister of National Revenue* não pode usar os seus poderes de auditoria para obter informações de advogados e dos seus clientes sem ordem judicial. A questão que se colocava consistia em saber se o Ministro das Finanças poderia obrigar um advogado a revelar a identidade dos seus clientes no contexto de uma auditoria. Neste caso, a CRA procurou obrigar *Duncan Thompson*, um advogado, a divulgar informações relacionadas às contas *offshore* dos seus clientes. A CRA argumentou que as informações eram necessárias para fins de execução fiscal, enquanto *Duncan Thompson* afirmou que o privilégio entre advogado cliente (*maxime* o sigilo profissional) protege a confidencialidade das comunicações entre um advogado e os seus clientes. O caso chegou ao ST do Canadá em 2012 e a decisão deste reafirmou a importância do privilégio existente entre advogado-cliente como um princípio fundamental do sistema jurídico canadiano. O Tribunal reconheceu assim o privilégio como um aspeto crucial da relação advogado cliente, promovendo a sinceridade e a confiança e garantindo que os clientes possam buscar aconselhamento jurídico livremente sem medo de que as suas comunicações sejam divulgadas. Aqui o Tribunal considerou que o privilégio do advogado-cliente só pode ser violado em circunstâncias excecionais. Nesta conformidade, recai o ónus de prova sobre a parte que busca anular o privilégio de demonstrar que existe um motivo legítimo e convincente para a sua divulgação e que nenhum meio alternativo seria suficiente. Aqui no âmbito da execução fiscal, o Tribunal enfatizou que o CRA deve satisfazer um limite elevado

---

<sup>227</sup> Vide, ST do Canadá, caso *Duncan Thompson* proc. n.º SCC 21, 2016, 1 S.C.R. 381.

para justificar a intrusão no privilégio advogado cliente. O mesmo reconheceu que o privilégio se estende à proteção não apenas do conteúdo das comunicações, mas também em relação ao facto de que a comunicação ocorreu.

Neste caso, o ST do Canadá decidiu que o Ministro não poderia obrigar o advogado a divulgar a identidade dos seus clientes porque isso violaria o privilégio advogado e cliente, *maxime* o sigilo profissional do advogado.

Em suma, a decisão do ST do Canadá no caso *Duncan Thompson* reafirmou a importância do privilégio advogado-cliente como a pedra de toque do sistema jurídico canadiano. O mesmo esclareceu as circunstâncias limitadas em que o privilégio pode ser violado e forneceu orientação para equilibrar os interesses da execução fiscal com a necessidade de preservar a confidencialidade das comunicações existentes entre advogado e cliente.

Assim, o impacto do caso *Duncan Thompson* sobre os direitos dos contribuintes é significativo, uma vez que fortaleceu a importância do privilégio entre advogado e cliente, reforçou a confidencialidade das informações do contribuinte, estabeleceu um alto limite para a sua divulgação e forneceu clareza aos profissionais tributários. Estes resultados fortificam coletivamente os direitos do contribuinte e contribuem para um sistema tributário justo e equilibrado.

No caso *Martin Holdings*<sup>228</sup> o Tribunal Federal Australiano decidiu que os contribuintes têm o direito de exigir deduções de certas despesas incorridas no curso da geração de receitas fiscais, mesmo que não estejam especificamente inscritas na legislação tributária. A decisão destacou a necessidade de se fazer uma interpretação ampla e objetiva das leis tributárias para defender os direitos dos contribuintes e evitar restrições indevidas aos seus direitos de reivindicar deduções legítimas.

Constatamos aqui que a jurisprudência recente dos mais altos Tribunais nacionais dos vários ECs demonstra os esforços contínuos destes para a proteção efetiva dos direitos e garantias do contribuinte, ao abordar questões voltadas para o direito à privacidade (como, *v.g.*, o sigilo profissional dos advogados), ao promover o *due legal process* e ao fortalecer a proteção dos direitos e garantias do contribuinte no contexto da tributação transfronteiriça, assim como contribuir para uma ampliação dos direitos dos contribuintes no contexto do imposto sobre vendas.

#### **4. Mecanismos Alternativos de Proteção dos Direitos e Garantias dos Contribuintes**

Alguns países ao redor do mundo estabeleceram nos seus ordenamentos jurídicos internos mecanismos alternativos de proteção dos direitos e garantias dos contribuintes, através dos quais se podem defender contra a arbitrariedade ou o abuso praticado pelas ATs. Neste sentido, *v.g.*, o

---

<sup>228</sup> Vide, caso *Martin Holdings*, de 18.08.2020, FCA 1186

mecanismo do *Ombudsman* é um meio menos dispendioso para o contribuinte, uma vez que o problema pode ser dirimido e resolvido sem recurso aos tribunais. Tal opera através de reclamações relativas a aspetos procedimentais na relação existente entre o contribuinte e a AT, destinando-se estes a proteger os direitos consagrados na lei (*maxime* direitos e garantias dos contribuintes) ou na Carta dos Direitos dos Contribuintes<sup>229</sup>. Os contribuintes podem assim apresentar as suas reclamações diretamente à AT, e tais serviços são via de regra gratuitos para o contribuinte. Todavia, o *Tax Ombudsman* é muitas vezes limitado a fornecer recomendações não vinculativas para o contribuinte e para a AT competente. Esta figura jurídica é assim independente e é dotada de poderes extensivos, mas não vinculativos. Nalguns países alguns *Ombudsmen* especializados na área fiscal têm tido um impacto satisfatório na luta pela defesa dos direitos e das garantias dos contribuintes. De entre eles destacam-se o *U.S. National Taxpayers' Advocate* que opera como um organismo independente no interior do InRS e procura promover e acautelar os direitos e garantias dos contribuintes, assim como a confiança na integridade e na prestação de contas do sistema de receitas americano. Também no México a AT procura defender os direitos fundamentais dos contribuintes através da *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*<sup>230</sup> em que as reclamações procuram ser resolvidas através de um procedimento flexível e sem formalismos rígidos. No entanto, se o PRODECON não conseguir chegar a uma solução com o Fisco este poderá emitir uma recomendação pública não vinculativa, expondo o comportamento inadequado da AT. Outro *Ombudsman* especializado é o caso da *Australian Inspector General of Taxes* o qual tem mandatos específicos para investigar reclamações relativas a direitos processuais em que este pode receber poderes especiais conferidos por lei para obter determinadas informações fiscais, o que promove a eficiência da sua investigação.

O *Ombudsman* em Portugal é responsável por garantir que os serviços da Administração Pública cumprem a lei e respeitam os direitos dos cidadãos, pese embora não exista no ordenamento jurídico português um *Ombudsman* específico em matéria fiscal, semelhante ao que acontece nos EUA ou no México. A missão deste assenta no tratamento de reclamações e na gestão dos pedidos dos cidadãos relativos à ação administrativa das autoridades públicas ou de entidades privadas que prestem serviços essenciais à comunidade<sup>231</sup>. O *Ombudsman* investiga denúncias feitas por

---

<sup>229</sup> O MCIDC é um documento que define os direitos e obrigações do contribuinte perante a lei e é um passo para trazer uma maior transparência nos serviços fiscais do departamento e uma maior conformidade fiscal por parte do contribuinte. Este documento está disponível em: [Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf](#). Acedido em 01-06.2023.

<sup>230</sup> Vide, [Procuraduría de la Defensa del Contribuyente | Gobierno | gob.mx \(www.gob.mx\)](#). Acedido em 01.06.2023.

<sup>231</sup> Quanto ao Provedor de Justiça em Portugal, vide, para maiores desenvolvimentos GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Direitos Fundamentais Teoria Geral Dogmática da Constituição Portuguesa*, Coimbra, Almedina, 2024, p. 314, a propósito da tutela não contenciosa de direitos fundamentais em que o Provedor de Justiça desenvolve uma proteção informal dos direitos fundamentais na medida em que lhe incumbe a defesa e promoção dos direitos, liberdades e

cidadãos contra autoridades públicas e entidades privadas que prestam serviços essenciais à comunidade. Este também tem o poder de fazer recomendações às autoridades públicas e entidades privadas. Em Portugal, em certa medida os poderes do Provedor de Justiça são ainda mais limitados pelo facto de não existirem *Ombudsmen* específicos em matéria fiscal. Neste campo, parece-nos que deveria existir em Portugal um *Tax Ombudsman* que tivesse as necessárias condições para implementar medidas de proteção dos DGF do contribuinte, como, v.g., em matéria de compensação dos contribuintes por perdas financeiras causadas por falhas praticadas e levadas a cabo pela Administração, semelhante ao que acontece no ordenamento jurídico anglo-saxónico<sup>232</sup>. Todavia, é importante referir, que esta figura só pode ser usada em matéria fiscal a título subsidiário, o que significa que só depois de esgotados os meios fiscais domésticos existentes num determinado EC é que se poderá lançar mão desta figura jurídica.

Como bem referem Juliane Kokott, Pasquale Pistone e Robin Miller “Ombudspersons agem de forma independente, não atuando propriamente como advogados dos contribuintes, embora a sua razão de ser esteja na defesa dos seus DGF”<sup>233</sup>. De facto, vários países do mundo estabeleceram nos seus ordenamentos fiscais domésticos *Tax Ombudspersons* que procuraram tutelar os direitos e garantias do contribuinte que se encontram inseridos em cartas fundamentais europeias e internacionais. Neste contexto, tanto as queixas apresentadas no seio da AT como a gestão de reclamações levadas a cabo por uma agência independente poderão garantir o respeito em termos eficazes pelos DGF do contribuinte de forma não onerosa. Estes organismos independentes em geral não são dotados de poderes vinculativos sobre as ATs. Todavia, o efeito das suas recomendações as quais constituem *soft law* poderá variar conforme o seu estatuto (*maxime* interno ou autónomo das ATs). As recomendações do *Ombusman* são apenas dotadas de um valor de persuasão moral e racional, salvo exigência em contrário da lei fiscal. Em vários ordenamentos jurídicos, a figura do *Tax Ombudsman*, em muito tem contribuído para a resolução de litígios.

Em suma, este mecanismo alternativo procura salvaguardar os direitos e garantias do contribuinte da conduta ou atuação ilegal das ATs. Os *Tax Ombudsmen* variam de país para país, assumindo várias fisionomias e divisões quer no interior da AT, quer fazendo parte de outros organismos autónomos e independentes da AT.

Quanto à figura do Provedor de Justiça Fiscal vejamos, em apertada síntese a lição do direito comparado:

---

garantias e interesses legítimos dos cidadãos, assegurando através de meios informais, a justiça e a legalidade dos poderes públicos, (cf. Estatuto do Provedor de Justiça — Lei n.º 9/91 de 9.04).

<sup>232</sup>*Commonwealth Ombudsman*, Fact Sheet: Compensation for Defective Administration, Disponível em: [D1397Defective Administration Compensation Application Form \(dva.gov.au\)](https://dva.gov.au/d1397Defective-Administration-Compensation-Application-Form). Acedido em: 01.06.2023.

<sup>233</sup> KOKOTT, Juliane, et. al., *Public International Law and Tax Law*, p. 407.

No Chile os direitos e garantias do contribuinte são tutelados a nível da legislação doméstica pelo próprio *Ombudsman* que depende do Ministério das Finanças, atuando para o efeito a nível interno e contendo uma lei que estatui que tem de haver um propósito de defesa dos direitos e garantias do contribuinte quando os mesmos são postos em causa. Neste país o organismo responsável por assegurar a sua proteção é o DEDECON com o seu Gabinete dos defensores dos contribuintes, o qual deve obediência estrita ao princípio da legalidade e em geral assegura o respeito pelo ED. Ao mesmo tempo este tem a obrigação de dar orientações aos contribuintes, de registar as suas reclamações, de emitir recomendações públicas, de representar as pequenas e médias empresas ou pessoas singulares com rendimentos perante a AT chilena, emitir pareceres técnicos, entre outros. Todavia, este não goza de faculdades de representação a nível judicial.

No México, existe a PRODECON que tem poderes para receber e tratar de reclamações apresentadas pelos contribuintes contra qualquer tipo de ato praticado pelas ATs federais. Aqui o PRODECON através do procedimento de queixa, exerce a sua função de *Tax Ombudsman* para salvaguardar os direitos fundamentais e garantias dos contribuintes. Se este não for capaz de chegar a uma solução com a AT o mesmo pode emitir uma recomendação pública não vinculativa, expondo o comportamento incorreto da AT.

Nos EUA existem: o NTA e o TAS que têm por escopo assistirem os contribuintes nos litígios. O TAS é uma organização independente do InRS que tem como função assegurar que os contribuintes sejam tratados de forma justa e que os mesmos entendam os direitos que gozam. Assim, como parte das suas responsabilidades podemos referir sumariamente que o TAS pode ajudar os contribuintes que estejam a passar por dificuldades financeiras, bem como auxiliando-os a resolver problemas fiscais e a identificar problemas sistémicos da AT com recomendações para os resolver.

Na Áustria há um sistema misto de *Tax Ombudspersons* com a função de prestar assistência na proteção dos direitos dos contribuintes, *maxime* um Provedor de Justiça interno para a fiscalidade, que está integrado na AT, e o Conselho externo do *Ombudsman* austríaco.

Em Espanha existe o *Consejo para la Defensa del Contribuyente* que é um corpo integrado no Ministério da Economia e Finanças e que está incorporado na Secretaria de Estado e das Finanças Públicas, exercendo o Conselho as suas funções de forma independente de entre as quais se destacam: fazer sugestões e recomendações, lidar com as queixas, recolher e confrontar as informações necessárias sobre as queixas apresentadas para verificar a sua importância, e depois apresentar propostas para a adoção das medidas pertinentes. As queixas ao *Tax Ombudsman* são resolvidas mediante um procedimento flexível sem formalidades estritas e sempre tendo em vista alcançar a melhor solução possível para o litígio específico e existente entre a AT e o contribuinte.

Podemos resumir as características comuns do *Tax Ombudsman* nos seguintes pontos: *i*) Destina-se a combater uma ameaça imediata de uma ação adversa; *ii*) gratuidade ou não onerosidade do serviço (inexistência de custas processuais); *iii*) mecanismo destinado a evitar um prejuízo irreparável ou um impacto negativo a longo prazo para o contribuinte, *maxime* uma lesão por tempo indeterminado dos seus DGF; *iv*) subsidiariedade na medida em que os mecanismos jurídicos ao dispor do contribuinte para resolver o litígio em causa se revelem insuficientes e tenham sido esgotados.

Cabe aqui sublinhar, que o funcionamento do *Tax Ombudsman* procura preencher uma lacuna na proteção dos DGF do contribuinte e tal abre caminho para a busca de assistência na investigação de queixas contra ATs sem ser necessário que o contribuinte faça uso de meios formais e evita que o mesmo fique onerado com custas processuais. Assim, nalguns casos tais organismos funcionam como corpos independentes, noutros como fazendo parte das finanças e ainda noutros como que funcionando num sistema misto. O seu papel consiste em investigar as queixas trazidas pelo contribuinte a respeito da admissibilidade procedimental do sistema fiscal, e auxiliar o contribuinte a resolver litígios existentes com as ATs. Nesta sede, só se poderá recorrer ao Provedor de Justiça quando os mecanismos domésticos ao dispor do contribuinte tenham sido esgotados ou os mesmos se revelem insuficientes para resolver determinado litígio.

Concluindo, existem vários mecanismos não judiciais de queixa que são fornecidos como meio alternativo de proteção dos DGF do contribuinte para além da revisão administrativa (que considera a correção ou o mérito de uma decisão) e dos procedimentos judiciais (que avaliam a legalidade ou a validade da ação administrativa). Estes instrumentos de apresentação de queixas parecem-nos ser os adequados para suscitar preocupações relativamente a ações arbitrárias ou abusivas por parte do Fisco. As alternativas não judiciais serão uma via menos dispendiosa e mais expedita para levantar e resolver questões relacionadas com os processos tributários. Tais mecanismos alternativos, em regra, limitam-se a tratar de queixas trazidas pelo contribuinte em relação a aspetos procedimentais que possam pôr em causa os seus DGF inseridos na *Taxpayer's Charter* ou na legislação doméstica que estabelece os direitos dos contribuintes.

No que diz respeito ao *Tax Ombudsman* podemos resumir as suas principais características e funções no seguinte: *i*) são dotados de um serviço gratuito para os contribuintes; *ii*) têm poderes de atuação limitados na medida em que emitem recomendações não vinculativas ao contribuinte e à AT; *iii*) são usados de forma subsidiária, na medida em que só se poderá lançar mão desta figura jurídica depois de esgotadas as fontes de direito fiscal doméstico ou de tais mecanismos se revelarem insuficientes para a resolução das situações juridicamente relevantes dos contribuintes. Nesta sede, propendemos para a necessidade de existência de um *Ombudsman* especializado na

matéria fiscal, tendo em conta os resultados positivos que se têm feito sentir nalguns países como os EUA com o *US National Taxpayers Advocate* o qual tem trabalhado na orientação das ATs no sentido de criar uma proteção eficaz dos direitos e garantias dos contribuintes alinhados com os requisitos respeitantes ao ED.

Um ex. de uma ação levada a cabo pelo *Tax Ombudsman* americano foi a introdução em 2014 da *Taxpayers Bill of Rights* <sup>234</sup> em resultado de uma ação tomada pelo *National Taxpayers Advocate*. Esta Carta marcou uma melhoria significativa na eficácia da proteção dos direitos e garantias dos contribuintes, ex. que tem vindo a ser seguido por vários outros países. Outro ex., é a *PRODECON* mexicana, a qual goza de poderes fortes e independentes sendo as queixas resolvidas através de um procedimento flexível e sem formalismos estritos. Todavia, se esta não conseguir chegar a uma solução com a AT a mesma poderá emitir uma recomendação pública não vinculativa, expondo o comportamento inadequado desta.

Outros *Tax Ombudspersons* têm mandatos específicos de investigação de queixas que envolvem os direitos de procedimento <sup>235</sup>. É importante sublinhar que o Provedor de Justiça Fiscal pode ser proibido de investigar uma queixa até que o contribuinte tenha primeiro esgotado a via das queixas internas no seio da autoridade. Assim, como afirmam Juliane Kokott e Pasquale Pistone, os *Tax Ombudspersons* atuam de forma independente para resolver a queixa e não propriamente agem como defensores do contribuinte <sup>236</sup>.

A criação de medidas alternativas de resolução do problema da falta de proteção e da eficácia dos direitos e garantias dos contribuintes é essencial para a vida dos cidadãos, face ao atraso da justiça fiscal doméstica, o que é um facto público e notório em Portugal. Neste contexto, uma forma um pouco mais expedita de resolver este dilema passa por criar um *Tax Ombudsman* responsável por resolver querelas fiscais na fase de tutela não contenciosa, de forma gratuita e menos custosa para os contribuintes, em ordem a evitar violações dos seus DGF, podendo neste campo o Provedor de Justiça Fiscal desempenhar um papel crucial, *maxime*, quando os contribuintes consideram que uma determinada medida adotada pelas ATs é injusta, mas não têm possibilidades ou meios suficientes para reagir contra esta.

## **5. Meios de reação dos Contribuintes à Troca Ilegal de Informações — Eficácia útil ou diminuição de Garantias?**

<sup>234</sup> Vide, *Taxpayers Bill of Rights*, Disponível em: [Taxpayer Bill of Rights | Internal Revenue Service \(irs.gov\)](https://www.irs.gov/charity-philanthology/publications/taxpayer-bill-of-rights). Acesso em 01.05.2023.

<sup>235</sup> É o caso da *DEDECON*, *Ombudsman* do Chile e de Espanha com o *Consejo para Defensa del Contribuyente*.

<sup>236</sup> KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, ob. cit. p. 310.

No mundo globalizado a TIF entre ECs tem-se tornado cada vez mais frequente, *maxime* para fins de combate à evasão fiscal, como forma de garantir a eficácia das regras de transparência. De facto, os casos de troca ilegal de informações podem colocar sérios riscos e desafios, não só para os contribuintes, mas também para os governos dos vários Estados que se esforçam por manter a integridade e justiça dos seus sistemas fiscais. Os contribuintes dispõem de algumas formas de reação quando confrontados com trocas ilegais de informações através das quais podem reagir e proteger os seus DGF. Estes meios de reação incluem, *v.g.*, o recurso administrativo, a *compliance* de regulamentos relevantes e a defesa de um tratamento justo no âmbito de acordos e convénios internacionais. A este respeito, como forma de garantir a transparência e a eficiência fiscais em sede de TIF, a OCDE alertou os países constantes do Fórum Global que é necessário que se cumpram três elementos essenciais: *i)* que o Estado detenha dados fidedignos e atualizados sobre os seus cidadãos, ou seja, é preciso que haja disponibilidade de informação através de uma base de dados confiável; *ii)* assegurar o efetivo acesso às informações detidas por um determinado EC, através da existência de uma infraestrutura concreta, responsável por gerir e aceder às informações recolhidas; e *iii)* fomentar a aplicação de meios coercivos, quando imprescindíveis por parte de um EC para que se possam obter outras informações (*maxime* não fiscais mas pertinentes para a investigação fiscal) necessárias a uma fiscalização concreta de um determinado contribuinte. Assim, após a consolidação da base de dados e da respetiva criação da infraestrutura destinada a servir esse fim, o Estado deve preocupar-se em criar mecanismos e hábitos para que a TIF seja realizada, em ordem a permitir o acesso a essas informações.

O *first step* para a efetividade da TIF consiste em garantir que existam informações atualizadas e confiáveis sobre os contribuintes e que as mesmas sejam solicitadas à AC, visto que caso assim não se proceda esta não terá meios para atender a um pedido de TIF, sendo para o efeito necessário viabilizar meios lícitos para a recolha e constante atualização de informações dos contribuintes, a fim de cumprir as obrigações fiscais assumidas, quer no plano doméstico, quer no internacional.

Nesta conformidade, o contribuinte poderá reagir à troca ilegal de informações transmitidas através dos seguintes meios: *i)* consulta de um profissional na área fiscal que poderá fornecer orientações no melhor decurso da lide; *ii)* processo de revisão dos direitos e dos acordos relevantes a nível internacional, em ordem a determinar-se se ocorreram violações concretas a DGF dos contribuintes; *iii)* conservação de documentos que demonstrem a ilegalidade da informação trocada do contribuinte em causa e que indiquem erro manifesto praticado por um EC ou AT; *iv)* desafio do procedimento de TIF formalizável através da interposição de recursos administrativos ou de processos judiciais que comprovem a ocorrência da ilegalidade da informação transmitida; *v)* invocação de proteções jurídicas ao seu dispor, lançando mão do MCIDC, da CDFUE e da

CEDH ao abrigo de disposições que demonstrem a ilegalidade dos atos praticados. vi) recurso a um *Tax Ombudsman*, depois de esgotados os meios fiscais domésticos e que estes se revelem insuficientes para resolver o litígio em causa.

Desde já se adianta que, em matéria de TIF ilegal, não nos parece que exista uma completa diminuição das garantias fundamentais dos contribuintes, uma vez que todo o normativo construído pela UE, e sobretudo pela jurisprudência do TJUE ao longo dos anos, vem provar esse facto, sobretudo na área da concorrência económica e da fiscalidade prejudicial.

A nosso ver, a eficácia útil tem de ser aferida em função dos casos concretos, já que pela própria natureza das coisas, não podemos dizer de forma clara e evidente que existe uma eficácia útil a nível global.

Logo, no que aqui releva, em matéria de TIF o contribuinte, sob o *jus imperium* do Estado, parece-nos que, em regra, e em termos funcionais não tem praticamente nenhum direito de proibir esses pedidos, *maxime* não tem forma de se defender ou de bloquear *sponte sua* os pedidos de TIF praticados tanto por EMs como por ECs.

Assim, parece-nos que será sempre mais razoável haver uma TIF *inter* Estados e ATs do que os mesmos não terem esse valor jurídico normativo do seu lado. Contudo, entendemos que os *intervention rights* ao dispor do contribuinte devem ser alargados, uma vez que é através deles que se manifesta a capacidade de verificar a legitimidade do pedido de TIF e se questiona a veracidade das informações trocadas, sendo certo que os ECs ao fornecerem este direito ao contribuinte permitem de certa forma que este bloqueie a transmissão da informação pedida por outro EC, devendo a nosso ver o sujeito passivo valer-se deste direito apenas em casos de existência de defeitos formais ou substantivos encontrados pela AC ou de ilegalidade das informações trocadas sobre a sua situação concreta. Neste contexto, os *intervention rights* como referimos, são reconhecidos apenas quando também são *notification e consultation rights*, em ordem a permitir-se que o contribuinte saiba exatamente que informações estão envolvidas e que o mesmo possa ao mesmo tempo contestar, perante as ACs, a legalidade do pedido e a veracidade das informações antes de serem transmitidas.

A este respeito parece-nos que a proteção jurídica dos contribuintes só poderá ser eficaz se estes forem informados previamente do pedido, ou seja, antes que a informação seja transmitida a outro EC, caso contrário, não terão a possibilidade de recurso ante um processo de TIF, nem será satisfeito o direito ao contraditório do contribuinte. Todavia, cumpre sublinhar que a disposição atinente aos *notification rights* não poderá causar atrasos na TIF nem a pode tornar ineficaz. Assim, é necessário, que por um lado, se assegure a proteção jurídica dos contribuintes afetados por um procedimento de TIF, enquanto, por outro, é preciso criar regulações que possibilitem

uma troca eficaz e rápida de informações entre os ECs, contando que isso não ofenda por um lado, os DGF dos contribuintes, e por outro, que a defesa no plano prático destes últimos não se traduza numa “barreira” de ineficácia da TIF.

De facto, quando os ECs ultrapassam os limites legais relativos à TIF os contribuintes só poderão fazer uso dos mecanismos legais vigentes, isto é, 1.º têm de comunicar a situação à AT doméstica, através dos meios legais do país em causa, para que a mesma possa observar se no caso concreto houve um excesso praticado pelo Estado que leve a concluir pela ilegalidade do pedido da TIF e, conseqüentemente, tal colida de forma negativa com os DGF dos contribuintes. 2.º, podem recorrer ao TJUE, porém não podem acionar judicialmente o Estado violador por falta de legitimidade material para o efeito, isto é, um determinado contribuinte não pode recorrer *sponte sua* ao TJUE, sem que se encontrem esgotados os meios fiscais domésticos à sua disposição, o que nos parece levar na sua grande maioria a um atraso considerável na justiça fiscal, uma vez que o contribuinte não pode intervir diretamente no processo de TIF e invocar junto do TJUE que foram infringidos preceitos legais fundamentais por parte do Estado violador. Assim, pese embora o contribuinte seja um sujeito de direito internacional, nesta matéria parece-nos que este é mais um objeto à disposição dos ECs do que propriamente um sujeito de direitos *tout cour*, uma vez que o Estado é dotado do seu *jus imperium* e de poderes de tributar, tornando-se particularmente complexo a um cidadão interpor uma ação contra um Estado com o fundamento na ilegalidade do pedido de TIF.

Contudo, o contribuinte só poderá dar entrada no processo com o fundamento na violação dos seus DGF, após a jurisdição nacional ter sido chamada à colação e não ter dado resposta em tempo útil ou até rejeitado a ação inicial, tendo neste campo de ser satisfeita em primeira linha a *exhaustion rule* doméstica para só *a posteriori* se poder recorrer ao TJUE. Assim, se se tratar, *v.g.*, de uma grande empresa integrante de um grande grupo económico poderá ser à partida mais fácil recorrer ao TJUE, uma vez que os contribuintes neste caso possuem meios económicos e advogados para o efeito. Deste modo, neste campo, o que fica no essencial é que formalmente os direitos existem, mas materialmente parece-nos haver algumas dúvidas quanto à sua eficácia útil a nível europeu e internacional. Assim, a justiça formal é quase sempre satisfeita, visto que nesta não há uma determinação acerca de qual a essencialidade das suas categorias, correspondendo apenas à ideia de que cada ser humano deve ser tratado da mesma forma, já a justiça material baseada na máxima de tratamento igual do que é igual e diferente do que é diferente na medida dessa diferença, é mais custosa de cumprir. É o que nos parece resultar dos trabalhos prosseguidos pela UE, ao longo dos últimos 25 anos na matéria da fiscalidade internacional.

## 6. Métodos Internacionais propostos para resolução dos direitos e garantias dos contribuintes

Existem duas formas de tutelar a nível global os DGF dos contribuintes. Uma, através de uma *Soft Law Approach* baseada no costume jurídico internacional, com um efeito jurídico não vinculativo para os ECs. Outra, através de uma *Hard Law Approach* baseada na celebração de Tratados e Convenções Internacionais com efeitos vinculativos para os ECs.

### 6.1. *Soft Law Approach*

A *Soft Law* levanta vários problemas a nível internacional, visto que a desvantagem decorrente deste método consiste no facto de este ser um mecanismo jurídico não vinculativo e não sancionatório para o Estado violador. No entanto, existem várias vantagens que se apontam a este sistema, *v.g.*, a facilidade dos Estados chegarem a acordo sobre uma linguagem mais forte e específica se o compromisso for de carácter não vinculativo, sendo por vezes a única opção viável estabelecer acordos de *soft Law* para resolver questões politicamente sensíveis ou questões no centro da soberania fiscal dos ECs. Sendo que a violação de tratados fiscais origina contra medidas, ao passo que o desrespeito de compromissos de *soft law* apenas terá como efeito um golpe na sua reputação *maxime*, a consequência de uma espécie de sanção moral, por inadequação do seu comportamento. Uma outra vantagem que se aponta a este método consiste no facto deste sistema ser menos oneroso do que o da *hard law* que é baseado em tratados vinculativos. Por sua vez, o sistema da *soft law* poderá influenciar na interpretação de qualquer lei internacional ou nacional juridicamente vinculativa, podendo também ser o antecessor de uma lei internacional vinculativa, quer através de um tratado que adote a *soft law*, quer através de direito internacional consuetudinário se o direito não vinculativo conduzir a uma prática estatal correspondente e, em última análise, der origem à *opinio iuris* internacional, podendo o modelo da *soft law* moldar de forma eficiente o modo como atua um determinado EC<sup>237</sup>. Em sede de direitos fundamentais dos contribuintes parece-nos correto o entendimento de que a existência de um instrumento jurídico não vinculativo poderá ser o primeiro passo válido para uma proteção internacional codificada dos contribuintes, especialmente se um tratado vinculativo não for ainda viável.

Aqui não podemos ignorar que em sede de política legislativa ao ser escolhido o modelo de *soft law* não se pode perder de vista o modelo internacional vinculativo, uma vez que a *soft law* não goza do benefício dos tratados, os quais constituem uma lei especial face ao direito consuetudinário do direito internacional. Assim, *v.g.*, para que este sistema possa ser aplicado num país que pertença à *civil law* necessário se torna que o EC harmonize o direito consuetudinário internacional com o Modelo Internacional Vinculativo. Sendo que neste campo quando um Estado

<sup>237</sup> Vide, neste sentido, KOKOTT, Juliane e PISTONE, Pasquale, *ob. cit.* p. 506.

aplica este método internacional significa dizer que este se tem de se basear no MCIDC, não podendo perder de vista a aplicação e execução dos respetivos instrumentos vinculativos a nível doméstico, *maxime* legislação tributária, constituições nacionais, entre outros.

Quanto a nós, esta corrente parece ser a mais correta uma vez que não só orienta os ECs na interpretação de qualquer lei doméstica ou internacional com efeitos vinculativos, como também proporciona um baixo custo tanto para os ECs como para os contribuintes, evitando assim a celebração de tratados vinculativos dispendiosos. Assim, para que se possa aplicar de forma eficiente este método internacional, será sempre necessário que não se perca de vista o modelo internacional vinculativo, devendo este ser harmonizado com a *Model Taxpayers Charter*<sup>238</sup> e com os demais instrumentos jurídicos disponíveis a nível doméstico.

## **6.2. *Hard Law Approach***

Os tratados tornam em princípio mais provável uma cooperação bem-sucedida entre os ECs aliada a uma adesão aos direitos dos contribuintes, tal como estipulado no instrumento internacional. No entanto, este potencial de cooperação reforçada depende da conceção em específico do tratado. De facto, muitos tratados não preveem quaisquer sanções, ou preveem apenas sanções fracas, e mesmo que estejam previstas, a aplicação destas coloca obstáculos que raramente são ultrapassados através de vias legais a nível internacional. Assim, se o tratado sobre os direitos dos contribuintes não prevê sanções credíveis, suscetíveis de serem aplicadas através de um tratamento recíproco, a escolha da abordagem de *hard law* pode não proporcionar automaticamente compromissos mais fiáveis. Aqui, à semelhança dos tratados sobre direitos humanos, a aplicação através de um tratamento recíproco não seria viável no contexto dos direitos dos contribuintes, uma vez que tal tratamento só iria piorar a sua situação, prejudicando o objeto, a finalidade e o objetivo do tratado<sup>239</sup>. Assim, se por hipótese um EC violou um Tratado ao negar os direitos fundamentais dos contribuintes, o ato recíproco de outro não poderia ser o mesmo, devendo ter como objetivo criar os respetivos mecanismos jurídicos necessários para tutelar, defender e auxiliar os contribuintes contra a violação dos seus DGF inseridos no sistema fiscal. Ao se fazer uso deste método internacional dele decorre um aumento dos custos de negociação e de aplicação dos tratados, sendo estes, por regra, mais elevados do que os custos da *soft law*. Logo, o interesse dos Estados num cumprimento mais ou menos seguro teria de ser superior aos custos de negociação de um compromisso e de implementação do tratado. Os custos de implementação (por ex., os

---

<sup>238</sup> Vide, CADESKY, Michael, HAYES, Ian e RUSSELL, David, Towards Greater Fairness in Taxation, *Model Taxpayers Charter*, 2016. Disponível em: [Brochure\\_texte\[2\] \(taxadviserseurope.org\)](https://www.taxadviserseurope.org/).

<sup>239</sup> Vide, KOKOTT, Juliane, PISTONE, Pasquale, *Taxpayers in International Law...*, ob. cit. p. 507.

decorrentes de um processo de ratificação) diferem de Estado para Estado, consoante o respetivo sistema constitucional e jurídico em vigor. Por isso, um tratado para a proteção dos direitos dos contribuintes é muito similar aos tratados tradicionais em matéria de direitos humanos, pois ambos servem principalmente os interesses de pessoas privadas, por oposição aos interesses clássicos do Estado. Neste campo, cabe ter presente que a globalização e as questões específicas que se colocam aos direitos dos contribuintes criam um ambiente em que os ECs consideram desejável um tratado vinculativo. Por isso, a evolução dos direitos humanos sugere que um instrumento jurídico não vinculativo sobre os direitos dos contribuintes poderia constituir o núcleo duro impulsionador de futuros esforços para concluir um tratado vinculativo.

*De jure constituendo*, neste campo, parece-nos ser defensável a existência de tribunais fiscais internacionais, responsáveis por analisar e tutelar de modo atempado, real e efetivo os DGF dos contribuintes previstos num tratado, sendo para tal *conditio sine qua non* que haja a respetiva concordância dos ECs.

Em suma, a razão de os decisores políticos deverem seguir a abordagem da *soft law* ou da *hard law* resume-se a questões de vontade política e de avaliação pelos Estados da proteção internacional dos DGF dos contribuintes. As duas vias são possíveis a nível internacional, tudo dependerá da circunstância, do lugar e do momento em causa, para podermos saber qual o método mais ajustável ao caso concreto de acordo com os elementos de conexão que tenhamos em mão para tributar um determinado facto concreto. Por isso, às vezes os elementos de conexão podem levar-nos para uma abordagem *soft law*, e outras vezes para uma abordagem *hard law* dependendo da situação específica de cada caso. Assim, *v.g.*, se tivermos em consideração o elemento de conexão localização *maxime*, o lugar onde foi praticado o facto tributário, então será à partida mais fácil fazer uso do método da *soft law*. Porém, se os intervenientes forem vários e os factos tributários forem praticados em países diferentes o elemento de conexão em causa poderá tornar-se mais difícil de identificar, atento o dever de os ECs usarem a TIF para a tributação. Neste caso, talvez só haverá algum nível de proteção se recorrermos a uma *hard law approach* baseada nas convenções e nos tratados internacionais. Logo, defender a posição do sistema da *soft law* implica abordar a própria natureza do DFI e neste sentido o mesmo tem de ser acompanhado por um modelo internacional vinculativo, podendo tal modelo orientar os ECs na procura de soluções e auxiliar nas interpretações jurídicas de normas fiscais internacionais, ao mesmo tempo que esta ajuda os ECs na tomada de decisões relacionadas com situações jurídicas plurilocalizadas. Ao adotarmos esta visão, a mesma trará menos custos para os contribuintes, assim como existirá uma maior harmonia jurídica a nível internacional.

Concluindo, a forma que nos parece ser a mais correta para proteger os direitos e garantias dos contribuintes a nível internacional é o método da *Soft Law Approach*. Tal justifica-se por três razões. Em 1.º lugar, devido à própria natureza do DFI, uma vez que este assenta na natureza não vinculativa de instrumentos internacionais, maxime MCOCDE, MCONU, entre outros mecanismos. Em 2.º lugar, porque este modelo é menos oneroso para os ECs, uma vez que não existem celebrações de Tratados Internacionais vinculativos para os ECs os quais se não cumpridos colocam em causa DGF dos cidadãos como ao mesmo tempo são aplicadas sanções aos Estados. Em 3.º lugar, porque só nos baseando numa abordagem de *soft law* acompanhada do respetivo Modelo Internacional vinculativo e implementado nos sistemas jurídico fiscais domésticos dos ECs é que se poderá proceder à interpretação e aplicação normativa ou eventual integração de lacunas nas normas fiscais internacionais, logrando-se não só chegar à harmonia jurídica internacional, como também assegurando-se a eficácia dos DGF dos contribuintes.

## **7. Carta Internacional dos Direitos dos Contribuintes**

Podemos constatar que uma das sugestões da ILA consistiu no desenvolvimento de um projeto sobre a CIDC, sendo certo que também o *OPTR* do IBFD contribuiu para a publicação de um relatório sobre a proteção prática dos direitos fundamentais dos contribuintes, identificando neste contexto cerca de 80 *standards* mínimos de proteção dos direitos e garantias dos contribuintes assim como boas práticas. A esta luz, ao ajudar na elaboração de uma CIDC a ILA deverá evitar o perigo de repetir o conteúdo das cartas dos contribuintes amiúde encontradas no sistema fiscal doméstico de cada país. Aqui as cartas destes são frequentemente emitidas pelas ATs e vão desde promessas de padrões de serviço a serem alcançados pela AT até códigos de direitos e obrigações dos contribuintes. Assim, pese embora se dê uma grande importância à CIDC a mesma para além de ainda ser um projeto, a nosso ver ainda no seu estado embrionário, constitui *soft law*, sendo necessário para o efeito que a mesma seja acompanhada dos respetivos instrumentos vinculativos a nível doméstico para a mesma poder ser implementada no Estado em causa. Esta Carta é não vinculativa para os ECs e a mesma oferece promessas relativamente amplas sobre os direitos que podem ser ou não concedidos aos contribuintes.

Logo, podemos constatar que estas cartas contêm na sua essência declarações gerais, tais como: o contribuinte deve ser tratado com respeito; o contribuinte tem direito à confidencialidade; o contribuinte tem o direito de pagar o montante correto do imposto, entre outros.

### **7.1. Conteúdo jurídico do Modelo da Carta dos Direitos dos Contribuintes**

Quanto ao conteúdo normativo referente ao MCIDC que se reflete nos princípios fundamentais que deverão assegurar de forma efetiva tais direitos esta é um documento onde se definem os direitos e obrigações dos contribuintes nos termos da lei tributária, cujo objetivo é criar uma ligação de confiança entre os contribuintes e o Estado, sendo um instrumento importante para garantir que estes sejam tratados de forma justa e equilibrada e que os seus direitos sejam devidamente protegidos e acautelados. Nesta sede, quer as normas propostas na Carta tenham um valor “vinculativo”, quer não vinculativo, estas têm uma ligação clara com os princípios jurídicos que poderão alertar e servir de “farol orientador” aos ECs para atribuírem um valor jurídico a tais normas no interior dos seus sistemas jurídicos. Na perspetiva dos ECs é natural que estes se sintam de certa forma obrigados a dar eficácia jurídica vinculativa às normas da Carta, aplicando-as por sua vez no seu ordenamento fiscal doméstico, visto que a doutrina tem vindo gradativamente a desempenhar o papel de formar uma opinião jurídica internacional alertando uma vez mais para a necessidade de o instrumento de *soft law*, *maxime* a Carta ser devidamente acompanhada não só de um Modelo Internacional Vinculativo, como também de outros instrumentos jurídicos que auxiliem os ECs a interpretar e aplicar cabalmente as normas jurídicas internacionais. Em suma, a Carta proposta é assim composta por cláusulas gerais que definem o seu âmbito subjetivo, o seu âmbito objetivo, regulam os direitos fundamentais em situações transfronteiriças, a sua interpretação e o *standard* jurídico mínimo e respetivos direitos específicos, incluindo cláusulas relativas aos direitos substantivos e procedimentais assim como os direitos relacionados com as sanções fiscais.

### 7.1.1. Âmbito subjetivo

O art. 1.º regula o escopo subjetivo da Carta e procura definir quais as pessoas que ao abrigo desta têm direito à proteção jurídica.

Juliane Kokott e Pasquale Pistone procuram fazer uma reforma ao Modelo da Carta que foi proposta inicialmente na *Platform for Good Tax Governance* em 2014, estipulando para o efeito uma redação para o art. 1.º<sup>240</sup>.

Quanto a este artigo diremos em síntese: em 1.º lugar, é importante observarmos que só determinadas pessoas têm direito à aplicação da proteção do MCIDC. Neste sentido, os direitos coletivos que as pessoas podem ter dentro de uma determinada comunidade não são abrangidos pelo âmbito do MCIDC, mas devem ser tratados através de outros instrumentos legais e políticos que

---

<sup>240</sup> Vide, presentation to the members of the *Platform for Tax Good Governance* fev-2014, Disponível em: [Charter of Taxpayer Rights and Responsibilities \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/taxation_customs/charter_of_taxpayer_rights_and_responsibilities_en). Acedido em 19. 02.2024. Nesta nota não procedemos à transcrição do art. 1.º da proposta dos autores, sobre o escopo subjetivo da CIDC, dada a limitação de palavras imposta pela alínea b), do n.º 1 do art. 53.º do RMD, cujo texto se encontra disponível na ob. cit. na p. 510.

asseguem a sua proteção. Em 2.º lugar, a definição de pessoas com obrigações fiscais deve ser entendida em sentido amplo, nela se incluindo os indivíduos e outras pessoas, bem como qualquer outra entidade que, de acordo com as normas jurídicas aplicáveis, possa ter obrigações relativas à responsabilidade pelo pagamento de impostos, à apresentação de declarações ou documentos fiscais, à prestação de informações relevantes em matéria fiscal, à cobrança de impostos, incluindo as penalidades e sanções que podem ser devidas em caso de incumprimento dessas obrigações. Em 3.º lugar, o âmbito de aplicação subjetivo não se limita aos contribuintes, mas abrange igualmente outras pessoas privadas que podem ter obrigações fiscais, incluindo-se nestas últimas os intermediários fiscais.

No âmbito subjetivo, *de jure constituendo*, parece-nos despiciendo definir melhor o significado da expressão pessoa com obrigações fiscais, uma vez que o objeto e a finalidade do MCIDC consiste em assegurar a proteção efetiva dos DGF dos contribuintes.

Logo, se uma pessoa não tem ou não tiver uma obrigação fiscal, não haverá necessidade de a Carta garantir qualquer forma de proteção.

### 7.1.2. Âmbito objetivo

No que respeita ao âmbito objetivo da Carta este vem previsto no art. 2.º e visa definir os limites dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Juliane Kokott e Pasquale Pistone propõem, *de lege ferenda* uma redação diferente deste artigo.<sup>241</sup> Os mesmos autores asseveram que, de acordo com esta cláusula, nem todos os direitos dos contribuintes relacionados com as obrigações fiscais são abrangidos pelo âmbito de aplicação do MCIDC, mas somente aqueles que podem ser caracterizados como fundamentais. Continuando estes por referir que de facto, não há neste artigo uma definição de direitos fundamentais, sendo estes determináveis através de uma abordagem de direito designado e de uma referência aberta a *standards internacionalmente aceites*<sup>242</sup>. O efeito conjunto decorrente da definição de âmbito objetivo da Carta, (a saber, existência de um direito, que este revista a natureza de fundamental e que esteja em conformidade com *standards internacionalmente aceites*), procura não só garantir um certo grau de flexibilidade, uma vez que consagra os limites dos direitos fundamentais dos contribuintes, como também visa assegurar um grau razoável de segurança e certeza jurídicas. Assim, o primeiro critério torna todos os direitos fundamentais expressamente consagrados na Carta como automaticamente seleccionáveis, no que concerne ao seu âmbito de

---

<sup>241</sup> Nesta nota não procedemos à transcrição do art. 2.º da proposta dos autores, sobre o escopo objetivo da CIDC pelas razões referidas na nossa nota 240, sendo que o texto da proposta se encontra disponível na ob. cit. pp. 510 e 511.

<sup>242</sup> Ob. cit. p. 511.

aplicação e à sua proteção jurídica. Já a sua combinação com o segundo critério torna a lista de direitos como não exaustiva, permitindo a identificação de direitos adicionais através da interpretação jurídica, a qual tem de ser conduzida em conformidade com o objeto e o propósito principal da Carta, devendo ter-se também em conta todos os elementos relevantes, *maxime* os que se baseiem na aplicação de normas fiscais domésticas, visto que tal análise é relevante para a determinação de um direito como fundamental a nível global.

### 7.1.3. Situações Transfronteiriças

As violações dos direitos fundamentais relacionadas com obrigações fiscais decorrentes de situações transfronteiriças são, em regra, mais difíceis de resolver. O art. 3.º da Carta estabelece a obrigação de cada Estado assegurar a proteção efetiva desses direitos nesse cenário em condições idênticas às que se verificariam numa situação fiscal doméstica. Por isso, dada a esta facilidade de violação dos DGF dos contribuintes, Juliane Kokott e Pasquale Pistone propõem uma nova redação a este artigo <sup>243</sup>. Nas situações jurídicas transnacionais não há uma proteção efetiva dos direitos dos contribuintes. De facto, as situações mais críticas surgem na presença de questões relacionadas com disparidades ou litígios relativos ao exercício da soberania fiscal por dois ou mais ECs, que ignoram ainda os direitos dos contribuintes afetados, enquanto intervenientes não estatais. Ora, esta situação é inaceitável na economia globalizada e pode mesmo vir a prejudicar gravemente a proteção efetiva dos direitos e garantias dos contribuintes, tratando-os muitas vezes como meros objetos de decisões discricionárias dos Estados e não como titulares efetivos de direitos fundamentais. Logo, cada EC tem de ter a obrigação de assegurar a proteção efetiva dos direitos fundamentais dos cidadãos com obrigações fiscais no seio das situações transfronteiriças.

Conforme asseveram Juliane Kokott e Pasquale Pistone, esta obrigação afeta todos os poderes do Estado, sendo certo que 1.º deve estabelecer medidas legislativas proporcionais em relação ao fim que se propõe atingir. Em 2.º lugar, as ATs têm obrigação de exercer os seus poderes que lhe são inerentes de maneira a que promovam a resolução rápida e eficaz dos litígios fiscais além-fronteiras, mesmo quando tal possa afetar o interesse coletivo da comunidade nacional numa cobrança fiscal rápida e eficaz. Por fim, os tribunais deverão levar a efeito a sua interpretação jurídica em conformidade com o objetivo de assegurar uma proteção efetiva de tais direitos. Caso contrário, a consequência jurídica daí decorrente consistirá na violação da obrigação plasmada no art. 3.º da Carta, exceto quando o Estado indicar razoavelmente que é imputável a um Estado diferente e tenha tomado todas as medidas razoáveis para resolver o litígio. Qualquer indivíduo sujeito a uma obrigação fiscal tem o direito a um recurso judicial, incluindo ao abrigo do direito

<sup>243</sup> Não procedemos à transcrição do art. 3.º da CIDC da proposta dos autores sobre situações transfronteiriças, pelas razões referidas na nossa nota 240, sendo que o texto da proposta se encontra disponível na ob. cit. na p. 511.

interno, para fazer valer o seu direito em conformidade com o princípio do ED e de obter a supressão de qualquer violação que surja num contexto transfronteiriço. Por isso, o direito à ação judicial implica o acesso à justiça em cada país em condições iguais às que se aplicariam numa situação puramente interna e abrange todos os instrumentos de recurso administrativo disponíveis. Nestas circunstâncias, a aplicação efetiva destes meios de recurso deve permitir que cada pessoa com obrigações fiscais tenha um direito efetivo de obter do Estado e dos seus órgãos uma atuação conforme com o ED, assim como com os princípios gerais de Direito. Em suma, o contribuinte com obrigações fiscais goza do direito ao *effective legal remedy* em ordem a assegurar que qualquer ato praticado por entidades estatais no quadro destes procedimentos cumpre com todos os requisitos plasmados na Carta.

#### **7.1.4. Interpretação Jurídica**

O art. 4.º da Carta consagra regras de interpretação jurídica, sendo necessário nesta sede levar a cabo a efetiva proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes sujeitos a obrigações fiscais nos termos da referida Carta.

Juliane Kokott e Pasquale Pistone propõem uma nova redação para este artigo <sup>244</sup>, aduzindo que o critério aplicável à Carta na sua essência combina a interpretação autónoma dos seus termos com a possibilidade de usar o direito nacional como meio complementar de interpretação, visto que apenas uma interpretação autónoma *tout cour* não é nem necessária nem desejável porque não funcionaria como complementar face à proteção jurídica já existente em cada ordenamento jurídico nacional, e também por outro lado, ignoravam-se as violações efetivas que se verificam no âmbito da aplicação das normas fiscais num determinado contexto <sup>245</sup>.

#### **7.1.5. Standard Internacional Mínimo de Proteção jurídica**

O art. 5.º da Carta procura estabelecer um *standard* mínimo de proteção jurídica efetiva dos direitos fundamentais dos cidadãos com obrigações fiscais que limite a soberania fiscal dos Estados, criando ao mesmo tempo a obrigação de proteger tais direitos em conformidade com os requisitos do ED e com os princípios gerais de Direito.

Juliane Kokott e Pasquale Pistone propõem nova redação ao art. 5.º <sup>246</sup>. Podemos constatar que as condições contidas na Carta estabelecem um padrão mínimo internacional para a proteção

---

<sup>244</sup> Não procedemos à transcrição do art. 4.º da CIDC da proposta dos autores sobre interpretação jurídica pelas razões referidas na nossa nota 240, sendo que o texto da proposta se encontra disponível na ob. cit. a p. 512.

<sup>245</sup> Ob. cit. p. 512.

<sup>246</sup> Não procedemos à transcrição do art. 5.º da CIDC da proposta dos autores sobre o *standard* internacional mínimo de proteção jurídica pelas razões referidas na nossa nota 240, sendo que o texto da proposta se encontra disponível na ob. cit. na p. 513.

jurídica efetiva dos contribuintes com obrigações fiscais. Assim, os Estados são obrigados a respeitá-los e a proteger esses direitos, tendo em vista o desenvolvimento de um conceito internacionalmente homogêneo através da interpretação jurídica. Estes devem atender ao princípio do ED que é o primeiro bastião que impede a arbitrariedade na arrecadação e cobrança de impostos. No que se refere ao art. 5.º §3 da CIDC este procura fortalecer o funcionamento do segundo § ao rejeitar de forma expressa que o interesse coletivo do Estado de assegurar o pagamento de impostos não pode prevalecer sobre os DGF dos contribuintes. Esta cláusula reflete a visão global da Carta de que os Estados já não são detentores de poder absoluto sobre os seus cidadãos, uma vez que estes, ao exercerem os seus poderes de tributar têm o dever de respeitar o ED e os condicionamentos legais externos a operar em conformidade com os *standards internacionalmente aceites*.

As três categorias de direitos fundamentais dos contribuintes também se encontram inseridas na Carta, gozando da proteção desta ao nível do *standard* mínimo de proteção jurídica. Assim, no que respeita aos direitos processuais, estes criam um mecanismo estrutural para questionar a validade dos atos emitidos pelas ATs. Além disso, a proibição de impor um tratamento mais gravoso pode impedir qualquer medida que crie obrigações formais desproporcionadas ou a sua execução díspar, aplicando-se assim também um critério de proporcionalidade ao que cada sistema fiscal pode exigir com o objetivo de assegurar o pagamento de impostos. Quanto aos direitos substantivos, estes visam impedir não só a execução e o tratamento fiscal indevido de dados confidenciais dos contribuintes, como também procuram limitar a cobrança e a aplicação de sanções dentro das fronteiras do ED, evitando qualquer eventual efeito dissuasor suscetível de produzir uma ameaça injustificada sobre os sujeitos passivos das obrigações fiscais, assegurando-se-lhes nesta medida níveis de proteção em relação àqueles que violaram tais obrigações.

#### **7.1.6. Direitos Substantivos**

Um outro aspeto fundamental da Carta é o conceito de direitos substantivos que se destina a garantir que os contribuintes são tratados de forma justa e igualitária e que recebem os benefícios a que têm direito ao abrigo deste diploma internacional. O art. 6.º da Carta abrange os direitos substantivos dos contribuintes, o qual procura estabelecer limites ao exercício do poder de tributar dos ECs, tendo em vista assegurar a proteção efetiva desses direitos.

A este respeito Juliane Kokott e Pasquale Pistone sugerem uma alteração ao art. 6.º do Modelo da Carta <sup>247</sup>, sendo certo que a proteção dos direitos substantivos ao abrigo da Carta garante uma “margem de manobra” razoável para o Órgão Legiferante para que este possa adotar a sua

<sup>247</sup> Não procedemos à transcrição do art. 6.º da CIDC da proposta dos autores sobre direitos substantivos pelas razões referidas na nossa nota 240, sendo que o texto da proposta se encontra disponível na ob. cit. a p. 514.

política, estabelecendo como restrições legais os limites dentro dos quais o sistema fiscal pode legitimamente afetar o direito das pessoas à proteção dos seus bens. Já no que respeita ao direito à proteção de dados, neste artigo o seu impacto reflete-se na proibição geral de divulgação pública de informações confidenciais e também no acesso legítimo por parte das ATs a essas informações com o objetivo de garantir a correta aplicação da lei fiscal, devendo exercer esses poderes de forma a respeitar o conteúdo essencial de tal direito. Em suma, os direitos substantivos são essenciais tanto no plano internacional como no doméstico, porque auxiliam os contribuintes na medida em que procuram garantir um nível eficaz de proteção da sua esfera jurídica, evitando neste sentido que sejam injustamente penalizados ou lesados pelo sistema fiscal em causa.

### 7.1.7. Direitos Processuais

O art. 7.º da Carta procura proteger o *right to a fair trial* em relação a todos os direitos inseridos nesta, uma vez que dá um remédio jurídico às pessoas com obrigações fiscais, permitindo-lhes acionar o controlo judicial preventivo relativamente a qualquer medida relacionada com a cobrança e execução das obrigações fiscais, incluindo as relacionadas com a aplicação de sanções, a fim de verificar a sua coerência com a Carta.

Juliane Kokott e Pasquale Pistone propõem também uma alteração deste artigo relativo aos *procedural rights* <sup>248</sup>. Este artigo da Carta procura garantir um justo equilíbrio entre por um lado, a soberania fiscal inerente aos ECs e a sua prossecução do interesse público na arrecadação de receitas fiscais e, por outro, assegurar os direitos dos contribuintes a nível internacional e o seu controlo judicial. Como asseveram estes autores este *standard internacional* procura criar um *balance* entre o direito dos Estados lançarem e cobrarem impostos, com a sua obrigação de respeitar os limites estabelecidos pela Carta para assegurar uma proteção eficaz dos direitos dos contribuintes <sup>249</sup>. Aqui os *core values* deste artigo residem na garantia da proteção do direito a um *fair trial*. De facto, não pode haver um direito efetivo a um processo equitativo em matéria fiscal se a equidade não for assegurada durante o decorrer de todos os procedimentos fiscais com as ATs, uma vez que a Carta afirma que o *right to a fair trial* exige também o direito a um procedimento fiscal equitativo. A Carta prevê a necessidade de se lançar mão de um remédio jurídico imediato e efetivo para a resolução de conflitos negativos ligados aos direitos e garantias dos contribuintes. Embora o objetivo final das vias de recurso seja assegurar uma tutela jurisdicional efetiva, a Carta afirma que há uma necessidade de impedir que as eventuais violações produzam os seus efeitos como consequência automática do exercício dos poderes de tributação, tendo de ser criadas medidas que tutelem os DGF dos contribuintes que sejam dotadas de uma eficácia jurídica preventiva *ex ante*, face à violação do conteúdo essencial dos direitos destes, uma vez que, *v.g.*, executar o pagamento de impostos em violação manifesta do preceituado na Carta e depois reembolsá-los, incluindo haver lugar à reparação dos danos, não é tão razoável como impedir que os danos ocorram <sup>250</sup>. Isto torna-se visível nalguns dos direitos consagrados na Carta, como, por ex., na proteção de dados do contribuinte, em que a prevenção da divulgação ou do intercâmbio público não autorizado de dados fiscais parece-nos ser a única forma viável de evitar danos graves, e por vezes irreparáveis nos DGF dos contribuintes. Já no que respeita às STF dos procedimentos fiscais a ausência de verdadeiros procedimentos judiciais de resolução de litígios

<sup>248</sup> Não procedemos à transcrição do art. 7.º da CIDC da proposta dos autores sobre direitos processuais pelas razões referidas na nossa nota 240, sendo que o texto da proposta se encontra disponível na ob. cit. na p. 515.

<sup>249</sup> Ob. cit. p. 515.

<sup>250</sup> Exemplo que nos é dado por Juliane Kokott e Pasquale Pistone, ob. cit. p. 516.

fiscais, *maxime* a inexistência de um TFI competente para julgar os litígios entre ECs cria, a nosso ver, sérias ameaças ao *right to a fair trial*. Tudo isto significa que tem de ser dada legitimidade jurídica aos contribuintes em ordem a questionar e fazer cumprir os princípios fundamentais inerentes ao ED no âmbito da cooperação administrativa em matéria de assistência mútua (*maxime* TIF e cobrança de impostos) e de procedimentos de acordo mútuo. Logo, estes direitos irão criar obrigações correspondentes, não apenas de esforço, mas também de resultado tanto para os ECs envolvidos, como para os contribuintes lesados nos seus DGF ao possibilitar-se-lhes nesta medida o exercício do direito de execução com o envolvimento do poder judicial em sede de cooperação administrativa mútua.

#### **7.1.8. Direitos Sancionatórios**

O art. 8.º abrange as sanções aplicáveis aos casos de infrações fiscais e reflete, em traços gerais, os princípios comuns aplicáveis às infrações penais, tendo igualmente em conta a prática comum de aplicação de sanções no âmbito de certas violações fiscais. A proteção destes direitos está em conformidade com o direito a um recurso efetivo ao abrigo do art. 7.º da Carta.

Juliane Kokott e Pasquale Pistone propõem uma alteração ao artigo quanto às sanções previstas na Carta, sendo que este normativo procura proteger os direitos específicos conexos com ofensas fiscais criminais em conformidade com os *standards* presentes nas constituições nacionais, no direito internacional e nas convenções internacionais<sup>251</sup>. O preceituado neste artigo exige assim o respeito pela legalidade prévia, pela retroatividade da lei mais favorável ao infrator, pelo direito ao silêncio, pela proporcionalidade da sanção em relação à gravidade da infração e pela proibição da dupla incriminação (*nemo tenetur*). Em suma, no que respeita ao direito fiscal sancionatório a nível internacional constatamos que há uma distinção pouco clara em relação a ambos os tipos de infrações no que se refere aos conceitos de evasão fiscal ilegítima, por um lado e de PFA e elisão fiscal, por outro, no âmbito da luta levada a cabo pelo Plano BEPS.

\*

Aqui chegados estamos agora em condições de apresentar as conclusões do nosso estudo.

---

<sup>251</sup> Não procedemos à transcrição do art. 8.º da CIDC da proposta dos autores sobre direitos relativos a sanções pelas razões referidas na nossa nota 240, sendo que o texto da proposta se encontra disponível na ob. cit. a p. 517.

## 6. CONCLUSÕES

1.<sup>a</sup> Para que haja conformidade com o padrão internacional da TIF é preciso, por um lado, que os direitos e garantias dos contribuintes sejam assegurados dentro das jurisdições domésticas de cada Estado, em consonância com o princípio da Transparência Fiscal e com os fins de prevenção da fraude e da evasão fiscais e, por outro, que tal se reflita na qualidade das informações fiscais trocadas entre os diversos atores internacionais.

2.<sup>a</sup> Para podermos aplicar no caso concreto o procedimento de TIF devem estar preenchidos os seguintes requisitos: *i*) existência de relevância previsível do pedido com a correspondente proibição de *fishing expeditions*; *ii*) inexistência de limites à TIF; *iii*) respeito pelas regras de confidencialidade entre ECs e contribuintes; *iv*) não uso de informações obtidas de forma ilícita.

3.<sup>a</sup> Para que o *standard* fiscal sobre TIF possa ser válido e aplicado universalmente pelos ECs, torna-se necessário proceder a uma análise séria e cuidada do procedimento de *peer review*, através de uma abordagem gradual para que se consiga manter uma *Boa Governança Fiscal* à escala global.

4.<sup>a</sup> Em matéria de *habeas data*, os contribuintes têm de ter um direito de acesso mínimo aos documentos relevantes em posse das ATs, a fim de lhes serem asseguradas as suas garantias de defesa.

5.<sup>a</sup> O *right to be heard* tem de ser harmonizado com os *standards* mínimos internacionais válidos, tendo tanto as autoridades requerentes, como as requeridas o dever de informar os contribuintes da TIF, exceto quando haja fundadas razões que impeçam estes últimos de aceder à informação.

6.<sup>a</sup> O direito à proteção judicial, em termos de tutela jurisdicional efetiva, é o único capaz de assegurar a eficácia dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes através da operacionalidade do *right of access to a legal remedy*, ao mesmo tempo que procura garantir o exercício dos poderes de tributar dos ECs em conformidade com o Estado de Direito e com os critérios de legalidade estrita.

7.<sup>a</sup> O *nemo tenetur tributário* confere ao contribuinte o direito de não se auto incriminar, pressupondo que as autoridades procurem provar o seu caso sem recorrer a provas obtidas através de métodos de coação ou opressão, tendo este a obrigação de cooperar com as ATs nos procedimentos fiscais, quando o mesmo seja objeto de uma investigação.

8.<sup>a</sup> Quanto à proteção de dados, os Estados e as ATs domésticas têm levado a efeito uma mera remissão para o RGPD dos direitos e garantias dos contribuintes, sem que, as mais das vezes, haja uma efetivação prática em termos de realização de tais direitos.

9.<sup>a</sup> Quanto aos padrões mínimos de proteção dos direitos dos contribuintes, tal como existe um *standard* global para o exercício da soberania fiscal por parte dos ECs, também deveria haver um *standard* global mínimo para a proteção em tempo útil dos direitos e garantias dos contribuintes.

10.<sup>a</sup> *De lege ferenda* é urgente criar um Tribunal Fiscal Internacional com competência para julgar litígios fiscais transfronteiriços, que respeitem não só aos Estados mas também que sejam expressão do direito económico internacional, que exija uma proteção eficaz dos direitos e garantias dos contribuintes, e se possa caucionar uma maior celeridade de soluções das situações jurídicas plurilocalizadas, cooperando o mesmo Tribunal na tarefa de evitar uma elevada “sobrecarga” dos tribunais europeus e domésticos.

11.<sup>a</sup> A TIF é a ferramenta essencial para salvaguardar as liberdades europeias, combater a evasão, a fraude fiscal e o branqueamento de capitais e garantir que os contribuintes possam exercer plenamente os seus direitos no mercado único europeu, em consonância com os princípios da justiça e da transparência fiscal, sem que para tal sejam prejudicados e beliscados quaisquer direitos fundamentais destes.

12.<sup>a</sup> A TIF é um mecanismo concebido, modelado e estruturado, destinado a servir os interesses tanto dos ECs como das ATs domésticas, o qual deve operar como um instrumento de garantia de eficácia da lei tributária interna. Existem limites intransponíveis à TIF que os ECs e as ATs não podem nunca ultrapassar, sob pena de serem violados os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes que têm o seu núcleo essencial nos princípios enformadores do Estado de Direito e na Constituição Fiscal. Hodiernamente são exigidas novas formas de regulação que têm por base instrumentos internacionais para que a TIF possa operar nas suas diversas modalidades, sendo necessária a adoção de uma nova postura por parte da AT traduzida numa modificação cultural ancorada numa maior transparência fiscal internacional e doméstica sobre as relações existentes entre os ECs, as ATs e os contribuintes.

13.<sup>a</sup> A TIF e os seus respetivos instrumentos internacionais devem ser vistos como um mecanismo positivo para a promoção de uma maior cooperação internacional porque garantem não só uma transparência na partilha de informações entre os ECs, como contribuem para uma maior *compliance* das obrigações tributárias. O problema principal da TIF entre os vários Estados consiste em harmonizar um equilíbrio conjunto entre, por um lado, fornecer e obter informações que auxiliem na aplicação da legislação fiscal e, por outro, respeitar a legalidade e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes num Estado

de Direito. A eficácia da TIF pode ser abrandada pelos conflitos existentes entre esta forma de cooperação internacional e os direitos e garantias assegurados pela Constituição Fiscal.

14.<sup>a</sup> A relevância previsível é o meio indispensável à operacionalidade da TIF entre os ECs, a nível da legislação tributária internacional, a qual assenta nos seguintes requisitos: *i*) previsibilidade *lato sensu* da informação objeto de troca; e *ii*) esclarecimento por parte dos EMs que não podem ser solicitadas informações que não sejam pertinentes para os assuntos fiscais de um determinado contribuinte, não podendo ser realizadas *fishing expeditions*. A falta dos requisitos previstos da *foreseeable relevance*, tem como consequência a não transmissão da informação, e, caso esta venha a ser transmitida a mesma será ilegal, uma vez que viola os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, cabendo à AT o ónus de prova de que a informação pedida não carece de toda a relevância previsível para a investigação fiscal.

15.<sup>o</sup> A tese argumentativa baseada numa influência conjunta é a correta para resolver a querela doutrinária da interpretação jurídica do art. 5-A da DAC7 face a Estados Terceiros, uma vez que parte de uma abordagem do pluralismo jurídico, existindo uma influência recíproca entre o Direito Internacional e o Europeu, devendo o sentido dado ao art. 26.<sup>o</sup> do MCOCDE ser o mesmo do art. 5-A da DAC7, e ambos os preceitos ser interpretados de forma complementar, podendo um qualquer Estado Terceiro ser abrangido por uma disposição semelhante ao referido art. 26.<sup>o</sup> ou por qualquer disposição que vise a TIF num tratado fiscal.

16.<sup>a</sup> Na defesa dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes assumimos a posição holística, tendo presente que ao contribuinte cabe *o dever fundamental de pagar impostos* e ao Estado respeitar o princípio da legalidade e a prossecução do interesse público na arrecadação de tributos.

17.<sup>a</sup> Em sede de TIF a procedimentalização da atividade administrativa torna-se imprescindível para *i*) legitimar a atividade administrativa; *ii*) garantir os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes e *iii*) facilitar o controlo da administração pública. O aumento do poder de fiscalização deve refletir-se também no incremento da observância dos direitos dos fiscalizados. É necessário que haja por parte das ATs um certo cuidado no controlo e no manuseio das informações dos contribuintes para que as informações transmitidas não violem o *princípio da confidencialidade* e sejam disponibilizadas apenas aos atores competentes para que se possam assegurar eficazmente as garantias fundamentais dos contribuintes.

18.<sup>a</sup> A TIF embora seja um instrumento de defesa dos ECs também pode ser uma ferramenta positiva para os contribuintes, uma vez que através da cooperação internacional em

matéria tributária é possível alcançar uma justa e adequada aplicação da legislação doméstica e dos acordos internacionais, possibilitando-se, por esta forma, (em estrita obediência ao *princípio da legalidade*) um ambiente de negócios jurídicos justos, viabilizando a capacidade do contribuinte operar no exterior e esbatendo o poder atrativo dos paraísos fiscais, permitindo-se deste modo uma maior funcionalidade e segurança jurídica a nível global.

19.<sup>a</sup> *De lege ferenda* afigura-se-nos necessário mudar a forma como as ATs domésticas e os contribuintes se inter-relacionam, sendo fundamental adaptar e ponderar os modelos fiscais internacionalmente propostos, para que se possam promover relações dialógicas e de consenso entre as ATs e os contribuintes.

20.<sup>a</sup> Apesar da existência de várias tentativas de otimização dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes já levadas a cabo pelas diversas instituições europeias e no plano internacional, parece-nos que os contribuintes ainda hoje continuam a ser vistos não como verdadeiros Sujeitos de direitos fundamentais, mas como “meros objetos” do exercício da soberania fiscal dos ECs e do procedimento de TIF. A legislação europeia e internacional não contém disposições específicas que regulem as relações entre contribuintes e ATs em sede de TIF, sendo regida para o efeito através de procedimentos de direito fiscal doméstico, havendo neste campo um âmbito limitado de disposições que consideram e asseguram a posição jurídica do contribuinte nos procedimentos de TIF entre as ATs, estando nesta fase os ECs mais interessados em obter as informações necessárias para a realização da TIF, em tempo útil, do que em garantir os *participation rights* do contribuinte.

21.<sup>a</sup> O *património jurisprudencial* do TJUE e do TEDH desempenha um papel fundamental na proteção dos direitos e garantias dos contribuintes em sede de TIF.

22.<sup>a</sup> A proteção jurídica dos contribuintes a nível internacional só poderá ser adequadamente garantística e eficaz se a estes for reconhecido o direito de impugnar diretamente o pedido de TIF perante os tribunais nacionais, sob pena de assim não acontecendo, os mesmos, por via de regra, não terem a possibilidade de atempadamente, o pôr em crise, em ordem a evitar a eventual ocorrência de danos irreparáveis.

23.<sup>a</sup> A mera remissão para as leis domésticas dos ECs relativa à regulamentação dos direitos processuais concedidos ao contribuinte não é uma condição suficiente para se alcançar um justo equilíbrio existente entre os interesses dos ECs que solicitam a assistência e os interesses dos contribuintes em matéria de cooperação internacional. O contribuinte poderá apenas beneficiar de uma proteção parcial no processo de TIF, podendo tal desencadear conflitos entre os vários níveis de proteção deste e os vários sistemas jurídicos existentes e o seu direito interno.

24.<sup>a</sup> No campo doutrinário têm vindo a ser recomendadas várias propostas de resolução do problema da falta de proteção dos *taxpayers rights*, das quais se destacam: *i*) fortalecimento dos limites legais e dos *standards* internacionais através da assistência mútua entre Governos e Organizações internacionais, as quais procuram aperfeiçoar os limites legais e os padrões internacionais ligados aos direitos dos contribuintes; *ii*) medidas fortes de proteção de dados e aumento dos níveis de cibersegurança através da proteção das informações pessoais e financeiras dos contribuintes durante o processo de TIF; *iii*) acesso a recursos judiciais e a mecanismos justos de resolução de litígios necessários para a proteção e efetivação de direitos fundamentais dos contribuintes, envolvendo a oportunidade de exercerem o contraditório através dos tribunais tributários; *iv*) aumento do nível de educação e de consciencialização através da capacitação do contribuinte para uma participação ativa no processo tributário com foco para programas de educação levados a cabo por Governos e ATs no desenvolvimento de iniciativas que eduquem os contribuintes sobre os seus direitos, obrigações e proteções jurídicas disponíveis; *v*) participação e cooperação entre ATs como forma de proteger os direitos e garantias dos contribuintes a nível internacional através do incentivo governamental da partilha de informações e do estabelecimento de melhores práticas entre as ATs, em vista a facilitar o diálogo e garantir que os direitos dos contribuintes sejam respeitados durante todo o processo da TIF; *vi*) criação no plano internacional de um Tribunal Fiscal Mundial com o objetivo de se estabelecer no plano global um maior nível de interação entre tribunais a nível internacional; *vii*) criação de uma Organização Fiscal Internacional que possua algum tipo de poderes na recolha de impostos e que garanta a proteção prática dos direitos dos contribuintes e ao mesmo tempo funcione como um “corpo” autónomo da OCDE e da ONU ou como pertencente a uma destas instituições internacionais e que tutele eficazmente os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

25.<sup>a</sup> Apesar dos vários âmbitos de proteção existentes, ainda não há a nível internacional uma organização que possa emitir uma autoridade obrigatória aos seus membros no seio da proteção dos direitos e garantias dos contribuintes, constituindo para o efeito *soft law*.

26.<sup>a</sup> Quanto aos meios alternativos de proteção dos direitos e garantias dos contribuintes o mecanismo do *Ombudsman* assume uma importância fundamental na resolução de litígios sem a necessidade de se recorrer aos tribunais, destinando-se este a proteger os direitos consagrados na lei ou na Carta Internacional dos Direitos dos Contribuintes.

27.<sup>a</sup> É essencial para a vida dos cidadãos a criação de medidas alternativas de resolução do problema da falta de proteção atempada e de eficácia dos direitos e garantias dos contribuintes, por intermédio de um *Tax Ombudsman*, face ao atraso da justiça fiscal doméstica dos Estados, *maxime* em Portugal.

28.<sup>a</sup> Nalguns países, certos *Ombudspersons* especializados em matéria tributária têm tido um impacto satisfatório na luta pela defesa dos direitos e das garantias dos contribuintes, dos quais se destacam o *U.S. National Taxpayers' Advocate*, a *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, o *Australian Government Inspector General of Taxes* e o *Consejo para la Defensa del Contribuyente*.

29.<sup>a</sup> As características comuns do *Tax Ombudsman* são as seguintes: *i*) combate a uma ameaça imediata de uma ação adversa; *ii*) gratuidade ou não onerosidade do serviço (inexistência de custas processuais); *iii*) é utilizado como forma de evitar um prejuízo irreparável ou um impacto negativo a longo prazo para o contribuinte, *maxime* uma lesão por tempo indeterminado dos seus direitos e garantias fundamentais; *iv*) opera a subsidiariedade na medida em que os mecanismos jurídicos ao dispor do contribuinte para resolver o litígio em causa se revelem insuficientes e tenham sido esgotados.

30.<sup>a</sup> As alternativas não judiciais apresentam-se como uma via menos dispendiosa e mais expedita para levantar e resolver questões relacionadas com os processos tributários, abrangendo tais mecanismos alternativos o tratamento de queixas trazidas pelo contribuinte em relação a aspetos procedimentais que possam pôr em causa os seus DGF inseridos na *Taxpayer's Charter* ou na legislação doméstica.

31.<sup>a</sup> Para garantir a higidez da TIF e a transparência fiscal, a OCDE avisou os países constantes do Fórum Global de que é necessário que se cumpram três elementos essenciais: *i*) que o Estado tenha em sua posse dados fidedignos e atualizados sobre os seus cidadãos, ou seja, é preciso que haja disponibilidade de informação através de uma base de dados confiável; *ii*) assegurar o efetivo acesso às informações detidas por um determinado EC através da existência de uma infraestrutura concreta, responsável por gerir e aceder às informações recolhidas; e *iii*) fomentar a aplicação de meios coercivos, quando imprescindíveis por parte de um EC para que se possam obter outras informações necessárias para se levar a cabo uma fiscalização concreta de um determinado contribuinte.

32.<sup>a</sup> O contribuinte poderá reagir à troca ilegal de informações transmitidas, através de algum dos seguintes meios: *i*) consulta de um profissional na área fiscal que poderá fornecer orientações no melhor decurso da lide; *ii*) instauração de um processo de revisão dos direitos e acordos relevantes a nível internacional em ordem a determinar se ocorreram violações concretas a direitos e garantias fundamentais dos contribuintes; *iii*) preservação de documentos que demonstrem a ilegalidade da informação trocada do contribuinte em causa e que indiquem erro manifesto praticado por um EC ou AT; *iv*) desafio do procedimento de TIF, formalizável através da interposição de recursos administrativos ou de processos

judiciais que comprovem a ocorrência da ilegalidade da informação transmitida; v) invocação de proteções jurídicas ao seu dispor, lançando mão do MCIDC, da CDFUE e da CEDH através da invocação de disposições que demonstrem a ilegalidade dos atos praticados. vi) recurso a um *Tax Ombudsman*, depois de esgotados os meios fiscais domésticos.

33.<sup>a</sup> Quando os ECs ultrapassam os limites legais relativos à TIF os contribuintes só poderão fazer uso dos mecanismos legais vigentes, comunicando em primeiro lugar a situação à AT doméstica, através dos meios legais do país em causa, para que a mesma possa observar se no caso concreto houve um excesso praticado pelos Estados que leve a concluir pela ilegalidade do pedido da TIF, e, conseqüentemente, tal venha a colidir de forma negativa com os direitos e garantias dos contribuintes pondo-os em crise, podendo estes recorrer ao TJUE, mas estão impedidos de acionar judicialmente o Estado violador por falta de legitimidade material.

34.<sup>a</sup> No âmbito da TIF, não nos parece que exista uma completa diminuição das garantias fundamentais dos contribuintes, visto que todo o normativo construído pela UE, e sobretudo o *património jurisprudencial* do TJUE ao longo dos anos, vem demonstrar esse facto, sobretudo na área da concorrência económica e da fiscalidade prejudicial, tendo a eficácia útil de ser aferida em função dos casos concretos. Já a nível global não podemos afirmar de forma clara que existe uma eficácia útil, dado que há uma pluralidade de ordenamentos jurídicos tributários domésticos com regras tributárias específicas, os quais pretendem nalguns casos conceder ou retirar direitos.

35.<sup>a</sup> Face ao exercício do *jus imperium* do Estado, em termos funcionais e gerais, em matéria de TIF o contribuinte não tem, na sua verdadeira essência, nenhum direito de proibir esses pedidos, porque não possui em regra, forma válida ancorada no princípio legalidade, de se defender ou de bloquear *sponte sua* os pedidos de TIF praticados tanto por EMs como por ECs. Assim, afigura-se-nos preferível haver uma TIF *inter* Estados e ATs do que os mesmos não terem esse valor jurídico normativo do seu lado.

36.<sup>a</sup> Os *intervention rights* ao dispor do contribuinte devem ser alargados neste campo, uma vez que é através deles que se manifesta a capacidade de verificar a legitimidade do pedido de TIF e se questiona a veracidade das informações trocadas, sendo que os ECs ao fornecerem este direito aos contribuintes permitem, de certa forma, que estes possam bloquear ou emperrar a transmissão da informação pedida por outro EC, devendo o sujeito passivo valer-se deste direito tão-somente nos casos de existência de defeitos formais ou substantivos encontrados pela autoridade competente ou de ilegalidade das informações trocadas sobre a sua situação jurídica concreta. Tais *intervention rights* devem ser reconhecidos apenas quando também sejam simultaneamente *notification e consultation rights*, em

ordem a permitir-se que os contribuintes saibam exatamente que informações estão envolvidas e que os mesmos, se assim o entenderem, perante as autoridades competentes, possam antes de as mesmas serem transmitidas (se existir motivo adequado para tal), pôr em crise, a legalidade do pedido e a veracidade das informações.

37.<sup>a</sup> A proteção jurídica dos contribuintes só poderá ser eficaz, se estes forem informados previamente do pedido, antes que a informação seja transmitida a outro EC. Caso contrário, regra geral e em termos funcionais, estes não terão a possibilidade de impugnar, com todas as garantias de defesa, a decisão relativa a um processo de TIF. Contudo, os *notification rights* não poderão causar atrasos na TIF nem a tornar ineficaz.

38.<sup>a</sup> Quanto aos métodos internacionais para a otimização de direitos existem dumas formas de tutelar a nível global os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes: *i) Soft Law Approach* baseada no costume jurídico internacional e na própria natureza do direito fiscal internacional e produzindo um efeito jurídico não vinculativo para os ECs; *ii) Hard Law Approach* baseada na celebração de Tratados e Convenções Internacionais com efeitos vinculativos para os ECs.

39.<sup>a</sup> Neste campo, a corrente da *Soft Law* parece-nos ser a mais correta, uma vez que não só orienta os ECs na interpretação de qualquer lei doméstica ou internacional com efeitos vinculativos, como também proporciona um baixo custo tanto para os ECs como para os contribuintes, evitando assim a celebração de tratados vinculativos dispendiosos, sendo para o efeito necessário que não se perca de vista o *standard* internacional vinculativo, o qual deve ser harmonizado com a *Model Taxpayers Charter* e devidamente apoiado por outros instrumentos jurídicos domésticos que auxiliem os ECs a interpretar e aplicar cabalmente as normas jurídicas internacionais.

40.<sup>a</sup> *De jure constituendo* é necessário criar-se no plano internacional uma “cláusula de salvaguarda” destinada a assegurar um *standard* mínimo de proteção dos direitos e garantias dos contribuintes que tenha respaldo numa visão global da Carta dos Direitos dos Contribuintes, em vista à obtenção de um *remédio jurídico* imediato e eficaz para a resolução de conflitos negativos ligados aos *taxpayers rights*. Hodiernamente, os ECs já não são mais detentores de poder absoluto sobre os seus cidadãos, devendo os Estados a par do exercício dos seus poderes de tributar, estar adstritos à obrigação de respeitar o Estado de Direito Democrático em conformidade com os *standards* internacionalmente aceites, devendo orientar-se e ponderar as situações jurídicas plurilocalizadas através dos limites estabelecidos pela Carta, para que, em obediência ao princípio da legalidade, em matéria de direitos e

**garantias fundamentais dos contribuintes se lhes possa assegurar uma proteção justa, adequada, eficaz e em tempo útil, de forma a evitar a ocorrência de danos irreparáveis.**

## **JURISPRUDÊNCIA CITADA:**

### **JURISPRUDÊNCIA EUROPEIA**

#### **Tribunal de Justiça da União Europeia**

Caso *NV Nederlandsche Banden Industrie Michelin vs Comissão das Comunidades Europeias*, de 09.11.1983, proc. n.º 322/81, Disponível em: [EUR-Lex - 61981CJ0322 - PT - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 02.02. 2023.

Caso *Dow Benelux NV vs Comissão das Comunidades Europeias* 17.10.1989, proc. n.º 85/87, Disponível em: [EUR-Lex - 61987CJ0085 - PT - EUR-Lex \(europa.eu\)](#) . Acedido em 01.02. 2023.

Caso *Skatteverket vs David Hedqvist* proc. n.º C-264/14 de 22 out. 2015. Disponível em: [EUR-Lex - 62014CJ0264 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 05.01.2023.

Caso *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*, proc. n.º C-250/95 de 15.05.1997. Disponível em: [EUR-Lex - 61995CJ0250 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#) Acedido em 05.01. 2023.

Caso *Glencore Agriculture Hungary Kft. vs Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, proc. n.º C-189/18, de 16.10.2019. Disponível em: [EUR-Lex - 62018CJ0189 – PT - EUR-Lex \(europa.eu\)](#) Acedido em 05.09.2023.

Caso *Jiří Sabou vs Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, proc. n.º C-276/12 de de 22.10.2013 Disponível em: [EUR-Lex - 62012CJ0276 - PT - EUR-Lex \(europa.eu\)](#) Acedido 05.04.2023.

Opinião da Advogada Geral Juliane Kokott, de 06.06.2013, relativa ao caso *Sabou* proc. n.º C-276/12. Disponível em: [EUR-Lex - 62012CC0276 - PT - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 06.04.2023.

Caso *Berlioz Investment Fund SA contra Directeur de l'administration des contributions directes*, proc. C-682/15 de 16.05.2017, disponível em: [EUR-Lex - 62015CJ0682 - PT - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 10.04.2023.

Conclusões do Advogado-Geral *M. Wathelet*, de 10.01.2017, proc. n.º C-682/15, relativo ao caso *Berlioz* (*Berlioz Investment Fund SA vs. Directeur de l'administration des Contributions directes*), 2017 Disponível em: [EUR-Lex - 62015CJ0682 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 08.05.2023.

Caso *Teodor Ispas e Anduța Ispas vs. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj*, proc. n.º C-298/16, de 09.11.2017, Disponível em: [EUR-Lex - 62016CJ0298 - PT - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 15.04.2023.

Caso *État luxembourgeois e Joined Cases C-245/19 e C-246/19*, de 06.10.2020, Disponível em: [CURIA - Documents \(europa.eu\)](#). Acedido em 03.05.2023.

Caso, *État Luxembourg* proc. C-437/19 de 25.11. 2021, Disponível em: Disponível em: [EUR-Lex - 62019CJ0437 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 03.05.2023.

Conclusões da Advogada Geral *Juliane Kokott* ao caso *État luxembourgeois* de 02.07.2020, Disponível em: [EUR-Lex - 62019CC0245 - PT - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 03.05.2023.

Caso *Eamonn Donnellan vs. The Revenue Commissioners*, proc. n.º C-34/17 de 26.04.2018, Disponível em: [EUR-Lex - 62017CJ0034 - PT - EUR-Lex \(europa.eu\)](#) Acedido em 07.05.2023.

Caso *Sopropé - Organizações de Calçado Lda vs. Fazenda Pública* proc. C-349/07 de 18.12.2008, Disponível em: [EUR-Lex - 62007CJ0349 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 02.04.2023.

Caso *Ufficio IVA di Piacenza vs. Belvedere Costruzioni Srl*, de 29.04.2012, proc. n.º C-500/10, Disponível em: [EUR-Lex - 62010CJ0500 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 02.02.2023.

Caso *Digital Rights Ireland Ltd vs Minister for Communications, Marine and Natural Resources and Others and Kärntner Landesregierung and Others, Joined Cases, C-293/12 e C-594/12* de 08.04.2014. Disponível em: [EUR-Lex - 62012CJ0293 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#) Acedido em 01.09.2023.

Caso *Tele2 Sverige AB vs Post- och telestyrelsen and Secretary of State for the Home Department v Tom Watson and Others*, Joined Cases C-203/15 e C-698/15 de 21.12.2016. Disponível em: [EUR-Lex - 62015CJ0203 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#) Acedido em 01.09.2023.

Caso *IPI* de 07.11.2013, proc. C-473/12, (*Institut professionnel des agents immobiliers vs Geoffrey Englebert Immo 9SPRL Grégory Francotte*). Disponível em: [62012CJ0473 \(europa.eu\)](#). Acedido em 06.05.2023.

Caso *Google (Google vs Espanha)*. de 13.05.2014, proc. n.º C-131/12, Disponível em: [EUR-Lex - 62012CA0131 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em: 07.05.2023.

Caso *Maximillian Schrems vs. Data Protection Commissioner*. de 06.10.2015 proc. n.º C-362/14, Disponível em: [EUR-Lex - 62014CJ0362 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em: 07.05.2023.

Caso *Schrems II Data Protection Commissioner vs Facebook Ireland Limited and Maximillian Schrems*, de 16.07.2020, proc. C-311/18. Disponível em: [EUR-Lex - 62018CJ0311 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 10.01.2023.

Caso *AM&S Europa Limitada vs Comissão das Comunidades Europeias* 18.05.1982, proc n.º 155/79, Disponível em: [EUR-Lex - 61979CJ0155 - PT - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Acedido em 02.02.2023.

Caso *Achmea BV vs. República Eslovaca* de 06.03.2018. Disponível em: [CURIA – Documents \(europa.eu\)](#). Acedido em 04.06.2023.

Conclusões do Advogado Geral Wathelet ao caso *Achmea BV* de 19.09.2017. Disponível em: [EUR-Lex - 62016CC0284 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#) Acedido em 04.06.2023.

### **Nova Zelândia**

Caso *Chatfield (Chatfield & Co Limited v. Commissioner of Inland Revenue)* do ST da Nova Zelândia de 01.09.2015, proc. NZHC 2099. Disponível em: [sc9\\_2017ccir.pdf \(courtsfnz.govt.nz\)](#) Acedido em 19.12.2023.

### **Suíça**

Tribunal Federal Suíço, 17.03.2017, proc. n.º 2C1000/2015.

Tribunal Federal Suíço, 29.10.2018, proc. n.º 2C-695/2017.

Tribunal Federal Suíço, Caso *UBS* de 12.09.2016, proc. n.º 2C-276/2016

### **Estados Unidos**

Caso *Powell*, *US Supreme Court* de 23.11.1964. (EUA vs. Powell) 379 U.S. 48.57-58.14AF7R2d 5942 (1964) Disponível em: [United States v. Powell: 379 U.S. 48 \(1964\) Justia US Supreme Court Center](#) Acedido em 17.12.2023.

Caso *Mazurek*: Tribunal de Recurso da Quinta Circunscrição dos EUA de 07.11.2001, Docket n.º 00-31430, Zbigniew Emilian *Mazurek* vs. US. Disponível em: [MAZUREK v. UNITED STATES \(2001\) | FindLaw](#) Acedido 03.05.2023.

Caso *Aloe Vera*, em que o Tribunal Distrital Americano do Arizona de 02.02.2007, proc. n.º CV-99-1794-PHX-JAT, 99 AFTR 2d 2(X)7-895 *Aloe Vera* of America, INC. vs. U.S. Disponível em: [ALOE VERA OF AMERICA, INC. v. U.S., No. CV 99-1794-PHX-JAT](#) | Acedido em 20.03.2023.

Caso *Carpenter* (*Carpenter vs. United States*), decisão de 22.06.2018, proc. n.º 585 U.S, Disponível em: [16-402 Carpenter v. United States \(06/22/2018\) \(justia.com\)](#). Acedido em 11.06.2023.

Caso *South Dakota vs. Wayfair, Inc*, 21.06. 2018, Disponível em: [17-494 South Dakota v. Wayfair, Inc. \(06/21/2018\) \(supremecourt.gov\)](#) Acedido em 03.06.2023.

Tribunal Distrital dos EUA para o Distrito Central da Califórnia, de 13.11.2000. Docket n.º CV 00-06975.

### **Canadá**

Canada (National Revenue) vs *Thompson*, 2016 SCC 21, [2016] 1 S.C.R. 381 Disponível em: [2016 SCC 21 \(CanLII\) | Canada \(National Revenue\) v. Thompson | CanLII](#) Acedido em 04.06.2023.

### **Austrália**

Caso *N&M Martin Holdings Pty Ltd vs. Commissioner of Taxation*, 18.08.2020, FCA 1186. Disponível em: [N & M Martin Holdings Pty Ltd v Commissioner of Taxation \[2020\] FCA 1186 - BarNet Jade - BarNet Jade](#) Acedido em 10.06.2023.

### **Tribunal Europeu dos Direitos Humanos**

Caso *Khodorkovskiy vs. Rússia* (*Application* n.º 5829/04 de 31.05.2011); e *Application* n.º 11082/06, de 25.07.2013. Disponível em: [ECHR \(coe.int\) 001-122697 \(1\).pdf](#). Acedido em 02.09.2023.

Caso *Chambaz vs Suíça*, proc. n.º 11663/04, de 05.04.2012, Disponível em: [CHAMBAZ c. SUISSE \(coe.int\)](#) Acedido em 03.09.2023.

Caso *Ravon et autres vs. France*, req. n.º 18497/03 de 21.02.2008. Disponível em: [CEDH, 21 février 2008, Ravon et autres contre France, req. n.º 18497/03 — Revue générale du droit \(revue-generaledudroit.eu\)](#) Acedido em 5.09.2023.

Caso *Jussila vs Finlândia*, de 23.11.2006, proc. n.º 73053/01, sobre o direito a uma audiência prévia, disponível em: [JUSSILA v. FINLAND \(coe.int\)](#) Acedido em 03. 04. 2023.

Caso *Stefania Adorisio and others vs. the Netherlands*, proc. n.º 47315/13, de 17.03.2015, disponível em: [001-153985.pdf](#) .Acedido em 04.04.2023.

Caso *Van Weerelt vs the Netherlands*, proc. n.º 784/14, de 16.06.2015 Disponível em: [VAN WEERELT v. THE NETHERLANDS \(coe.int\)](#). Acedido em 04.06.2023.

Caso *Abas vs the Netherlands*, proc. n.º 27943/95, de 26.02.1997. Disponível em: [European Court of Human Rights \(27943/95\) - Commission \(Second Chamber\) - Decision - ABAS v. THE NETHERLANDS - Strada lex](#). Acedido em 10.06.2023.

Caso *J.B. vs. Suíça*, proc. n.º 31827/96, de 03.05.2001, Disponível em: [J.B. v. SWITZERLAND \(coe.int\)](#). Acedido em 10.02.2023.

Caso *Feldman vs. Ukraine*, processos ns.º 38779/04 e 76556/01, de 8.04.2010 Disponível em: [European Court of Human Rights \(38779/04, 76556/01\) - Court \(Fifth Section\) - Judgment \(Merits and Just Sat- Strada lex Europe\)](#) Acedido em 20.05.2023.

Caso *OAD Neftyanaya Kompaniya Yukos vs Rússia*, n.º 14902/04, de 20.08.2011, com decisão final a 15.12.2014. Disponível em: [OAD Neftyanaya kompaniya YUKOS v. Russia \(no. 14902/04\) - ECHR - ECHR / CEDH \(coe.int\)](#). Acedido em 01.06.2023.

Caso *H.H. vs the Netherlands* procs. ns.º 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72 Disponível em: [Engel and Others v. The Netherlands \(Application nos. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72\) - Police and Human Rights Resources \(police human rightsr e sources.org\)](#) Acedido em 10.06. 2023.

Caso *Ragnar Thorisson vs Iceland*, n.º 52623/14, de 12.02.2019, Disponível em: [ECHR \(lov-data.no\)](#) Acedido em 16.05.2023.

Caso *Ibrahim and Others vs the United Kingdom*, procs. ns.º 50541/08, 50571/08, 50573/08 e 40351/09 de 13.09.2016, Disponível em: [Ibrahim and Others v. the United Kingdom \(nos. 50541/08, 50571/08, 50573/08 and 40351/09\) - ECHR - ECHR / CEDH \(coe.int\)](#) Acedido em 15.05.2023.

Caso *Surmeli vs Germany* n.º 75529/01, de 08.06.2006 Disponível em: [CASE OF SÜRMELEI v. GERMANY - European Court of Human Rights Decisions - Full & Egal \(fullegal.com\)](#). Acedido em 18.05.2023.

*Horvat vs Croatia*, proc. n.º 51585/99, de 26.07.2001. Disponível em: [European Court of Human Rights \(51585/99\) - Court \(Fourth Section\) - Judgment \(Merits and Just Satisfaction - Strada lex Europe\)](#). Acedido em 20.05.2023.

Caso *Mentes vs Turkey* proc. n.º 23186/94, de 28.01.1997. Disponível em: [Refworld | Mentes and Others v. Turkey](#). Acedido em 22.05.2023.

Caso *Hatton and Others vs United Kingdom*, no 36022/97, 08.07.2003. Disponível em: [001-61188.pdf](#). Acedido em 25.05.2023.

Caso *K.S. e M.S vs Germany*, proc. n.º 33696/11, de 06.1.2017 Disponível em: <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/doc>. Acedido em 15. 06. 2023.

Caso *Big Brother Watch and Others vs. the United Kingdom* procs. ns.º 58170/13, 62322/14 e 24969/15 de 25.05.2021 Disponível em: [CASE OF BIG BROTHER WATCH AND OTHERS v. THE UNITED KINGDOM.pdf](#) Acedido em 06.11.2023.

## BIBLIOGRAFIA

### A

AAVV, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, eds. Ekkehart Reimer & Alexander Rust, Kluwer Law International, Vol. II, Wolters Kluwer; 5th edition, 2022.

ADAMS, M and Goebel, A, 'Luxembourg' in P Pistone and P Baker (eds), *The Practical Protection of Taxpayers' Rights*, (IBFD, 2015) 100B, 505-522.

ÄIMÄ, K, 'Finland' in F Basaran Yavaşlar and J Hey J (eds), *Tax Transparency* (IBFD, 2019), 492-510.

ADONNINO, Pietro, Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. 79, n. ° 4, Luglio, 2008.

ÄIMÄ, K, 'Finland' in P Pistone and P Baker (eds), *General Report: The Practical Protection of Taxpayers' Rights*, IFA, *Cahiers de droit fiscal International*, 100B, (Sdu Uitgevers, 2015), 325-349.

ALBREGTSE, D and van Arendonk, H, *Taxpayer Protection in the European Union* (Kluwer, 1998).

ALM, James e MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge, Tax morale and tax Evasion in Latin America (Working Paper 07-04), Georgia State University, 2007.

ALMEIDA, G, 'Should Taxpayers Have Access to the International Tax Arbitration Procedure?' *Proceedings of the 10th International RAIS Conference on Social Sciences and Humanities* (Atlantis Press, 2018), 1.

ANDRADE, José Carlos Vieira de, Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, Coimbra, Almedina 2019 - Reimpressão 2023.

ÁVILA, H, *Proporcionalidade e Direito Tributário* (2003).

———, *Teoria da Igualdade Tributária* (Malheiros, 2015).

AVI-YONAH, R, International Tax as International Law, (2004) 57 *Tax L Rev*, 483.

———, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime* (Cambridge University Press, 2007).

———, *Taxation and Business: The Human Rights Dimension of Corporate Tax Practices*, Michigan Law, University of Michigan, Public Law and Legal Theory Research Paper, no 678, Law & Economics Research Paper no 20-014 (2020).

### B

BASTOS, Frederico Silva, O Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias no Brasil, Porto Alegre, Buqui, 2015.

BAKER, P, Taxation and the European Convention on Human Rights' (2000) 40 *British Tax Review*, 211.

———, 'Taxation and Human Rights' (2001) 1(1) *GITC Review*, www.taxbar.com.

- 
- , ‘The Decision in *Ferrazzini*: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters’ (2001) 29 (11) *Interfax*, 360.
- , ‘Note Re Société Schneider Electric’ (2002) 4(6) *International Tax Law Reports*, 1077.
- , ‘Double Taxation Conventions and Human Rights’ in P Baker and C Bobbett (eds), *Tax Polymath: A Life in International Taxation* (Essays in Honour of John F Avery Jones) (IBFD, 2010), 64-79.
- , ‘Privacy Rights in an Age of Transparency: A European Perspective’ (2016) 82 *Tax Notes International*, 583.
- , ‘Bulgarian Data Hack Provides a Timely Warning of Data Breaches to Come, Editorial’ (2019) 47(11) *Interfax*, 908.
- , e Pistone, P, *General Report - The Practical Protection of Taxpayers’ Rights* (IBFD, 2015).
- , e Pistone, P, *Blueprints for Enhancing the Protection of Taxpayers’ Rights in Cross-border Tax Procedures*, paper submitted to the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Twelfth Session, Geneva, (2016), Agenda item 3 (b) (v), Mutual Agreement Procedure - dispute avoidance and resolution, E/C.18/2016/CRP.11, Distr.: General, 6 October 2016.
- , e Pistone, P, BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations, (2016) 25(5/6) *EC Tax Review*, 355.
- , e Pistone, P, *General Report on the Protection of Taxpayers’ Rights* (IBFD, 2018).
- BALEEIRO, A, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (Forense, 2010).
- BARAK, A, *Proportionality, Constitutional Rights and Their Limitations* (Cambridge University Press, 2012).
- BAÇARAN Yavaslar, F and Hey, J, (eds), *Tax Transparency* (IBFD, 2019).
- BELLETT, G, ‘A New Approach to Tax Secrecy, Does a Move Toward Taxpayer Confidentiality Pose a Threat to the Integrity of the Tax System’ (a dissertation in partial fulfilment of the degree of Bachelor of Laws (with Honours) at the University of Otago (2017).
- BENTLEY, D (ed), ‘Taxpayers’ Rights: An International Perspective’ (1998).
- , *Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation* (Kluwer, 2007).
- , ‘The Rise of “Soft Law” in Tax Administration - Good News for Taxpayers?’, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 14, no. 1, (2018), 32-39.
- BERNAL, D, *The Role of PRODECON in the Protection of Taxpayers’ Rights* (Prodecon, 2015).
- BESSON, S, ‘European Human Rights Pluralism: Notion and Justification’ in M Maduro, K Tuori and S Sankari (eds), *Transnational Law: Rethinking European Law and Legal Thinking* (Cambridge University Press, 2014), 170-205.
- BICKERS, P et al, ‘Information Sharing by Government Agencies: The Effect on the Integrity of the Tax System’ (2015) 13 *ejournal of Tax Research*, 183.
- BIRD, Richard, Smart Tax Administration. Economic Premisse, n. ° 36, World Bank, 2010.
- BLANK, J, ‘The United States’ in E Kristofferson et al (eds), *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law* (Peter Lang GmbH, 2013), 1163-1188.
- BROEKHUIJSEN, D and Mosquera, IJ, ‘Revisiting the Case of Customary International Tax Law’ (2021) 23 *International Community Law Review*, 79.
- BRONZE, Fernando José Pinto, *Lições de Introdução ao Direito*, Coimbra, Gestlegal, 3.<sup>a</sup> ed., 08. 2019.

BUNGERS, N, *Taxpayers Rights in Comparative Perspective. The Protection of Tax Related Information of Individual Taxpayers and the Rationale Behind It. A comparison between the legal Systems of Germany and the United States* (GRIN Publishing, 2017).

BURGERS, IJJ e Mosquera Valderrama, IJ, 'Fairness: A Dire International Tax Standard with No Meaning?' (2017) 45(12) *Intertax*, 767.

BURILOV, V, 'Can GDPR Revive Taxpayers' Rights to Privacy in Relation to Exchange of Tax Information?' Research Proposal (Tilburg University, 2017).

## C

CADESKY, M, Hayes, I and Russell, D, *Towards Greater Fairness in Taxation A Model Taxpayer Chárter* (IBFD, 2016).

CATARINO, João Ricardo e PEREIRA, Paula Rosado, (cord.), *Fiscalidade Internacional, Questões Atuais*, Lisboa, Coimbra, Almedina, 2023.

CAMACHO PALMA, R, 'Portugal' in P Pistone and P Baker (eds), *The Practical Protection of Taxpayers' Rights* (2015) 100B, 655-676.

CHAOUCHE, F and Haslehner, W, 'Cross-Border Exchange of Tax Information and Fundamental Rights' in W Haslehner, G Kofler and A Rust, *EU Tax Law and Policy in the 21st Century* (Kluwer, 2017), 179-212.

CHRISTIANS, A, *Taxpayer Rights in the United States* (Faculty of Law, McGill University, 2016).

—, 'Hard Law & Soft Law in International Taxation (2007) 25(2) *Wisconsin International Law Journal*, Univ of Wisconsin Legal Studies Research Paper no 1049.

CICIN-SAIN, N, 'New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union - Another "Bite" into the Rights of the Taxpayer?' (2019) 11(1) *World Tax Journal*, *TI*.

—, Ehrke-Rabel, T e Englisch, J, 'Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights', *World Tax Journal* (IBFD, 2018) (10)4, 585.

COLEMAN, J, 'Tax Secrecy and the Taxation of the Proceeds of Crime' (2013) 62 *Taxation Today*, 4.

CRAWFORD, E, 'Proportionality' in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law* (Oxford University Press, 2011), [opil.ouplaw.com](http://opil.ouplaw.com).

## D

DE FLORA, Menita Giusy, *Protection of the taxpayer in the information exchange procedure*, *Intertax*, Vol. 45, 2017.

DE LA FERIA, R, 'Tax Fraud and Selective Law Enforcement' (2020) 47(2) *Journal of Law and Society*, 240.

DELLTSOLA, MF, ¿'La aplicación simultanea de infracciones y delitos fiscales supone castigar dos veces un mismo hecho? ¿Estamos ante una violación del principio de legalidad?' (2016) 2 *Derecho Penal*, 1.

---

DIAS, Augusto da Silva /RAMOS, Vânia Costa, O Direito à Não Auto-Inculpação (Nemo Teneatur Se Ipsum Accusare) no Processo Penal e Contra-Ordenacional Português, Coimbra, Coimbra Editora, 09.2009.

DOURADO, Ana Paula, Exchange of Information and Validity of Global Standards on Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies, EUI, RSCAS, Working Paper, nov.-2013.

—, Governação Fiscal Global, 2.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina, 2018.

—, e DIAS, Augusto Silva, “Information duties, aggressive tax planning and the nemo teneatur se ipsum accusare in light of Article 6 (1) of the ECHR”, eds. Kofler, 2011.

—, O princípio da Legalidade Fiscal, Coimbra: Almedina, 2007.

—, Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Direta, Wolers Kluwer, Portugal, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.

—, Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 7.<sup>a</sup> edição, 2022, Reimpressão de 2023.

DUMBERRY, P, ‘Has the Fair and Equitable Treatment Standard Become a Rule of Customary International Law?’ (2017) 8 *Journal of International Dispute Settlement*, 1.

DÚRRSCHMIDT, D and Kopp, K, ‘Germany’ in P Pistone and P Baker (eds), *The Practical Protection of Taxpayers’ Rights* (Sdu Uitgevers, 2015) 100B, 371-400.

## E

ENGLISCH, J and Becker, J, ‘International Effective Minimum Taxation - The GLOBE Proposal’ (2019) 11 *World Tax Journal*, 483.

—, e Becker, J ‘International effective minimum taxation - the GLOBE proposal, under VI. Compatibility with Union Law’ (2019).

## F

FEENSTRA, A, *It Takes Two to Tango: International Exchange of Information on Tax Matters and the Protection of Tax Payers’ Rights* (International Bar Association, 2017).

FORTSAKIS, TP, *The Role of Individual Rights in the Europeanization of Tax Law*, in G Kofler, M Poiares Maduro and P Pistone (eds), *Human Rights and Taxation in Europe and the World* (IBFD, 2011), 95-104.

FÚSTER GÓMEZ, Mercedes, Avances en la interpretación de la "pertinencia previsible" en el intercambio de información tras Los pronunciamientos del TJUE y la DAC7, Nueva Fiscalidad, n.º 3, 2021.

## G

GARCÍA ANTÓN, Ricardo: The Fragmentation of Taxpayers’ Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue *World Tax Journal* Vol. 10, 2018.

GERARDS, JH, ‘Procedural Review by the ECtHR: A Typology’ in JH Gerards and E Brems (eds), *Procedural Review in European Fundamental Rights Cases* (Cambridge University Press, 2017), 127-160.

GRECO, Marco Aurélio, Troca de Informações Fiscais, Sigilo Bancário e Fiscal, Belo Horizonte: Fórum, 2011.

GOUVEIA, Jorge Bacelar, Direitos Fundamentais - Teoria Geral Dogmática da Constituição Portuguesa, Coimbra, Almedina, jan.-2024.

GUPTA, R, 'The Relevance of Taxpayers' Constitutional Rights in the Light of Inland Revenue's Power of Search', paper submitted to the 25th Australasian Tax Teachers' Association Conference (2013).

GUZMAN, A and Meyer, T, 'International Soft Law' (2010) 2 *Journal of Legal Analysis*, 171.

## H

HATTINGH, J, 'Rule of Law' in P Pistone et al (eds), *Fundamentals of Taxation: An Introduction to Tax Law, Tax Policy and Tax Administration* (IBFD, 2019), 28-44.

HEMELS, S and Shiba, Y, 'Automatic Exchange of Information and Cross Border Flows of Personal Data' (2016) 3(1) *Law Journal of Tokoha University*, 45.

HONGLER, P, 'Tax Secrecy: Between Legal and Normative Arguments' in F Baçaran Yavaşlar and J Hey (eds), *Tax Transparency* (IBFD, 2019), 321-336.

## K

KOFLER, G, Poiares Maduro, M and Pistone, P (eds), *Human Rights and Taxation in Europe and the World* (IBFD, 2011).

KOKOTT, J, 'Soft Law Standards under Public International Law (A Contribution on the Effects of the Transformation of International Law on the Sources of International Law)' in P Nobel (ed), *International Standards and the Law* (Stampfli Verlag, 2005), 15-43.

—, *Taxpayers' Rights, European Taxation* (IBFD, 2020).

—, Pistone, P, e Miller, R, 'Diritto Internazionale Pubblico e Diritto Tributario: i Diritti del Contribuente' (2020) 17(2) *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 454.

—, Pistone, P e Miller, R, 'Direito Internacional Público e Direito Tributário. Projeto da International Law Association sobre Direito Tributário Internacional - Fase 1: Direito dos Contribuintes' (2020) 4 (8) *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, 173.

—, Pistone, P, e Miller, R, 'Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights, The International Law Associations' Project on International Tax Law - Phase 1' (2021) Vol. 52, *Georgetown Journal of International Law*, 381.

—, Pistone, P e Miller, R, 'La protection internationale des droits des contribuables - Le projet de l'association de droit international sur le droit fiscal international - Phase T, (2021) 2 *Revue de droit international et de droit comparé*, 157.

—, e PISTONE, Pasquale, *Taxpayers in International Law: International Minimum Standards for the Protection of Taxpayers' Rights*, Oxford, Hart Publishing, 2022.

## L

LAS CALA, Agostino Ennio, "The Taxpayer's Human Rights in the Examination of the European Court of Human Rights", *Legal Remedies in European Tax Law*, ed. Pasquale Pistone, IBFD, Amsterdam, 2009.

LOBO TORRES, R, *Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais dos Contribuintes* (Universidade Gama Filho, 2003), 1.

LOOR, K, 'Estónia' in P Pistone and P Baker (eds), (2015) 100B *The Practical Protection of Taxpayers' Rights*, 317-324.

## M

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

---

MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

MARTIN A. Litwak, *Paraísos Fiscales e Infiernos Tributarios, Una mirada diferente sobre las Jurisdicciones Offshore y la Competencia Fiscal*, 2020.

MATSUBARA, Y, 'Japan' in FB Yavaslar and J Hey (eds), *Tax Transparency*, (IBFD, 2019), 683-712.

MICHEL, B, 'Exchange of Information on Request: Whenever, Wherever? Shakira's (and Berlioz's) Right to Judicial Review of the Foreseeable Relevance Standard' (2019) 73(2) *Bulletin International Taxation*, IBFD, 90.

MOREIRA, CG, 'Equidade como Razão de Decidir em Matéria Tributária' (RDT Actual, 2016), 122.

## N

NABAIS, José Casalta, *A Realização Judicial Do Estado de Direito Na Tributação*, 08.2022.

—, *Le droit fondamentaux dans la jurisprudence du Tribunal Constitutionnel*, in AAVV, *La Justice Constitutionnelle au Portugal*, Paris, 1989.

—, *Os Direitos na Constituição Portuguesa*, BMJ n.º 400, nov-1990.

—, *Droit fondamentaux- rapport portugais*, in AAVV, *Études de Droit Constitutionnel Franco-Portugais*, Paris, 1992.

—, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Almedina, 2020.

—, *Direito Fiscal 11.ª Edição Coimbra*, Almedina, 2019 - Reimpressão 2023.

—, *Problemas nucleares de direito fiscal*, Coimbra, 2020.

## O

OWENS, Jeffrey, *The long march towards tax transparency*, *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Coord: Eurico Marcos Diniz de Santi; Frederico Silva Bastos; Daniel Leib Zugman; Basile Georges Christopoulos. 1.ª ed., São Paulo: Thomson Reuters, 2013.

## R

RUST, Alexander, e FORT, Eric, *Exchange of Information and Bank Secrecy*, Wolters Kluwer Law, 2012.

## P

PAPIS-ALMANSA, Marta, *The Use of New Technologies in VAT and Taxpayers' Rights 2022*. CJEU: Recent Developments in Value Added Tax 2021.

PANTAZATOU, K, 'Luxembourg: Fundamental Rights in the Era of Information Exchange - the Berlioz Case (C-682/15)' in M Lang et al (eds), *CJEU - Recent Developments in Direct Taxation 2017* (Linde Verlag, 2018), 127-152.

PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional*, Coimbra, Almedina, 2020.

PERROU, K, 'International Double Taxation Disputes as Disputes between the State(s) and the Taxpayer(s)' in *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution* (IBFD, 2014), 65-84.

PERROU, K, 'Participation of the Taxpayer in MAP and Arbitration: Handicaps and Prospects' in M Lang et al (eds), *International Arbitration in Tax Matters* (IBFD, 2016) 287-298.

PERROU, K, 'Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures under the Dispute Resolution Directive' (2019) 47 (8/9) *Intertax*, 715.

PETERSEN, N, 'The Concept of Legal and Constitutional Pluralism in International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism' in J Englisch (ed), *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism*, (IBFD, 2016), 1-22.

PEYTZ, H and Klitz, H, 'Denmark' in P Pistone and P Baker (eds), *The Practical Protection of Taxpayers' Rights* (IBFD, 2015) 100B, 283-306.

PINTO NOGUEIRA, JF, 'Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade' (Coimbra, 2010).

PISTONE, P, 'Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic' (2013) 67 *Bull Intl Taxn*, 216.

——, 'General Report' in P Pistone (ed), *Tax Procedures*, (IBFD, 2020), 3-114.

——, 'Soft Law: Steering Legal Pluralism Towards International Tax Coordination' in D Weber (ed), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, (IBFD, 2010), 97-116.

——, 'The EU Charter and Fundamental Rights, General Principles of EU law and taxation, in B Terra and P Wattel, *European Tax Law*, VII ed. (Wolters Kluwer, 2018), 153-177.

## S

SCHENK - GEERS, T., em: Seer & Gabert (eds), *Mutual Assistance and Information Exchange*, 2010.

——, *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2009.

SIMONEK, M, 'Taxpayers' Rights in the International Exchange of Information Procedure: Where is the Right Balance?' Special Issue IFA 2015, (2015) 83 *Archives de Droit Fiscal Suisse*, 861.

STEWART, M, 'Transnational Tax Information Exchange Network: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration' (2012) 4 *World Tax Journal*, 152.

STIGLITZ, Joseph. *On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life*. Oxford Amnesty Lecture Oxford, U.K. 27.01.1999.

## T

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina 6.<sup>a</sup> ed, 08.2021, reimpressão de 2022.

TYCHMAŃSKA, Aleksandra: *Taxpayer Rights and Protection in the Era of Tax Law Internationalization*, Policy Point, Vol. 40, n. ° 3, 2021.

## W

WEBER, D, (ed), *Traditional and Alternative routes to European tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and their Relationship* (IBFD, 2010).

WEFFE, CE, 'The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations' (2017) 9 *World Tax Journal*, 430.

WOHRER, W, *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information* (IBFD, 2018).

---

**X**

XAVIER, A, *Direito Tributário Internacional do Brasil* (Forense, 2015).

**Y**

YOUNG, I, 'Taxpayer Rights and the Role of a Taxpayers' Charter' *Tax Notes* (2018),  
[info.taxnotes.com](http://info.taxnotes.com).

## Índice

Siglas e Abreviaturas.....	5
Resumo.....	9
Palavras-chave.....	9
Abstract .....	11
Keywords .....	11
Metodologia de pesquisa.....	13
Introdução .....	15
<b>Capítulo 1</b>	
<b>Regime das Garantias Fundamentais dos Contribuintes em sede de Troca de Informações e Análise do Artigo 26.º do MCOCDE.....</b>	<b>23</b>
1. Regime das Garantias dos contribuintes e respetivo enquadramento na troca de informações .....	23
2. Conceito de troca de informações e a sua tipologia .....	24
3. O Panorama atual da Troca de Informações e o Fórum Global da Transparência Fiscal .....	25
4. A Troca de Informações e o prosseguimento de um <i>standard</i> universal válido a nível internacional..	26
4.1. A Troca de Informações como um <i>standard</i> universal válido .....	28
4.2. O Padrão Internacional sobre o Intercâmbio de Informações estabelecido pelo artigo 26.º do MCOCDE.....	29
5. Análise do artigo 26.º do MCOCDE.....	30
5.1. Objeto e <i>ratio essendi</i> .....	30
5.2. A relevância da aplicação da cláusula de informação maior e da cláusula de informação menor .	32
5.3. Os destinatários diretos das informações fiscais: As Autoridades Competentes dos Estados Contratantes .....	33
5.4. Análise do §1 do artigo 26.º do MCOCDE .....	34
5.4.1. Significados atribuídos às expressões “ <i>shall exchange</i> ” e “ <i>such information</i> ” .....	35
5.4.2. Aplicação de Outras Circunstâncias Legais no âmbito dos Critérios <i>Powell</i> .....	36
5.4.3. Significado da expressão “execução das disposições da presente Convenção” ou “para a administração ou aplicação das leis fiscais domésticas” .....	37
5.4.4. Pessoas e impostos abrangidos: Quaisquer tipos de impostos e a não limitação da troca de informações pelos artigos 1.º e 2.º do MCOCDE .....	39
5.4.5. Significado da expressão “Tributação Não Contrária à Convenção”.....	40
5.4.6. As <i>Fishing Expeditions</i> como Situações Limite: a sua não previsão jurídica no artigo 26.º do MCOCDE e alguns protocolos adicionais das CDTs .....	40
5.4.7. A essencialidade do princípio da Subsidiariedade como guideline para os Estados Contratantes .....	43
5.4.8. A verificação das condições de operacionalidade da troca de informações .....	44
5.4.9. O Dever de Tratamento Secreto da Informação: Breves referências ao princípio da não discriminação e a domestic Law. Análise do §2 do artigo 26.º do MCOCDE e o Segredo de Informação .....	45
5.4.10. Possibilidade de divulgação da informação a pessoas ou às autoridades competentes.....	47

5.4.11. Os Limites à Troca de Informações previstos no §3 do artigo 26.º do MCOCDE, sua análise e objetivo e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes. ....	47
5.4.12. Direitos e Garantias dos Contribuintes em sede de Troca de Informações 1.ª Aproximação .....	49
5.4.13. A aplicabilidade do §4 do artigo 26.º do MCOCDE para uso de informações para fins fiscais e não fiscais .....	52
5.4.14. A complementaridade do §5 do artigo 26.º do MCOCDE .....	52
5.4.15. Panorama Fiscal Internacional.....	54

## Capítulo 2

<b>Os Direitos dos Contribuintes no âmbito do MCOCDE e da União Europeia .....</b>	<b>55</b>
1. Classificação dos direitos fundamentais dos contribuintes.....	55
1.1. Direitos Processuais <i>Stricto Sensu</i> 2.ª Aproximação .....	56
1.2. Acesso a documentos fiscais .....	57
1.3. O acesso a dados fiscais e o seu enquadramento na assistência mútua .....	59
1.4. A importância do <i>Right to be Heard</i> nos contextos europeu e internacional .....	61
1.5. Direito à Proteção Judicial.....	68
1.6. O <i>Nemo Tenetur</i> Tributário .....	68
1.7. Direito a um processo justo e equitativo.....	71
1.8. O acesso à proteção judicial na UE .....	71
1.9. O <i>remédio jurídico</i> doméstico .....	73
1.10. O direito à proteção judicial em situações transfronteiriças .....	74
2. Ideias fundamentais: .....	79
i) A propósito do Direito de Acesso a Documentos .....	79
ii) A respeito do <i>Right to be Heard</i> .....	80
iii) Quanto aos Direitos Processuais.....	81
iv) A respeito do Direito à Proteção Judicial.....	81
v) Quanto ao Direito à proteção de dados do contribuinte .....	82
vi) O Impacto da Transparência fiscal na proteção de dados e as Situações transfronteiriças .....	93
vii) Da proteção de Dados Fiscais .....	96
3. <i>Standards</i> Mínimos de Proteção dos Direitos e Garantias dos Contribuintes .....	97
4. Princípios Gerais de Proteção dos Direitos dos Contribuintes .....	98
4.1. O Princípio do Estado de Direito como função de tutela dos contribuintes .....	99
4.2. A aplicação do princípio da Proporcionalidade em sede de troca de informações.....	99
4.3. A Equidade tributária e a sua inserção no critério do <i>ability to pay</i> .....	100
5. Direitos Processuais.....	101
6. Considerações atinentes ao Acesso a Documentos .....	101
7. Considerações relativas ao <i>Right to be Heard</i> .....	102
8. Considerações atinentes ao Direito à proteção judicial .....	103
9. O Direito à Proteção de Dados do Contribuinte .....	103

10. Direitos individuais versus Direitos coletivos no campo da Proteção de Dados.....	104
11. Proteção de dados em situações transfronteiriças .....	105
<b>Capítulo 3</b>	
<b>A Troca de informações e as Liberdades Fundamentais no contexto internacional e europeu .....</b>	<b>109</b>
1. A interpretação casuística da relevância previsível.....	109
2. Ausência do conceito de relevância previsível nos Comentários ao artigo 26.º do MCOOCDE .....	111
3. Da aplicabilidade do método da <i>checklist</i> à precisão do conceito indeterminado da relevância previsível.....	112
4. <i>Tax investigation</i> efetuada com base na <i>foreseeable relevance</i> num grupo específico de contribuintes .....	113
5. A troca de informações e a sua relação com as Liberdades Europeias Fundamentais .....	114
6. Clarificação do conceito da relevância previsível e a sua definição na DAC7 .....	117
6.1. Impacto da DAC7 nos direitos e garantias fundamentais do contribuinte .....	120
7. Querela Doutrinária quanto à interpretação jurídica do art. 5-A da DAC7 face a Estados Terceiros.	128
<b>Capítulo 4</b>	
<b>A Problemática da Partilha de Informações: Higiene das <i>Domestic Law Informations</i> e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes.....</b>	<b>133</b>
1. Generalidades .....	133
2. Confronto entre a Troca Internacional de Informações Tributárias e os Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes .....	133
3. A Fiscalização da AT e o Direito à Informação do Contribuinte.....	134
4. A Troca de Informações Fiscais e o Direito ao Contraditório e à Defesa.....	136
5. O Intercâmbio de Informações Tributárias, o <i>Due Legal Process</i> e o Tratamento Paritário dos Contribuintes .....	137
6. O Dever de Confidencialidade na Troca de Informações Fiscais .....	138
7. Novos Paradigmas da AT e a Necessidade de se Incrementar o Diálogo entre o Fisco e o Contribuinte .....	138
<b>Capítulo 5</b>	
<b>A Tutela dos Direitos e das Garantias dos Contribuintes e a sua Eficácia no Procedimento de Troca de Informações Fiscais.....</b>	<b>143</b>
1. Considerações iniciais.....	143
2. A Necessidade de se estabelecer um âmbito adequado de proteção dos contribuintes afetados por um procedimento de troca de informações.....	144
3. Formas de Proteção dos Direitos e Garantias do Contribuinte e algumas Propostas de Solução para o dilema a nível Europeu e Internacional.....	150
4. Mecanismos Alternativos de Proteção dos Direitos e Garantias dos Contribuintes.....	157
5. Meios de reação dos Contribuintes à Troca Ilegal de Informações — Eficácia útil ou diminuição de Garantias?.....	162
6. Métodos Internacionais propostos para resolução dos direitos e garantias dos contribuintes.....	166
6.1. <i>Soft Law Approach</i> .....	166
6.2. <i>Hard Law Approach</i> .....	167

---

7. Carta Internacional dos Direitos dos Contribuintes.....	169
7.1 Conteúdo jurídico do Modelo da Carta dos Direitos dos Contribuintes.....	169
7.1.1. Âmbito subjetivo .....	170
7.1.2. Âmbito objetivo.....	171
7.1.3. Situações Transfronteiriças.....	172
7.1.4. Interpretação Jurídica .....	173
7.1.5. <i>Standard</i> Internacional Mínimo de Proteção jurídica .....	173
7.1.6. Direitos Substantivos.....	174
7.1.7. Direitos Processuais.....	176
7.1.8. Direitos Sancionatórios .....	177
<b>Capítulo 6</b>	
<b>Conclusões</b> .....	178
<b>Jurisprudência citada</b> .....	187
<b>Jurisprudência europeia</b> .....	187
<b>Tribunal de Justiça da União Europeia</b> .....	187
<b>Jurisprudência da Nova Zelândia</b> .....	189
<b>Jurisprudência da Suíça</b> .....	189
<b>Jurisprudência dos Estados Unidos</b> .....	190
<b>Jurisprudência do Canadá</b> .....	190
<b>Jurisprudência da Austrália</b> .....	191
<b>Tribunal Europeu dos Direitos Humanos</b> .....	191
<b>Bibliografia</b> .....	191
<b>Índice</b> .....	201