

## A troca internacional de informações em matéria fiscal The international exchange of tax information

JOSÉ DE CAMPOS AMORIM<sup>1</sup>

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (Portugal)

**Sumário:** Introdução; 1. Finalidade da Convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal da OCDE; 2. Âmbito de aplicação da Convenção; 3. Impostos abrangidos; 4. Âmbito subjetivo; 5. Formas de cooperação; 6. A cooperação em matéria de cobrança de créditos fiscais; 7. Notificação dos contribuintes; 8. Limites à cooperação administrativa em matéria fiscal; 9. A confidencialidade da informação; Conclusão; Referências bibliográficas.

**Resumo:** Os Estados têm vindo a manifestar interesse em cooperar em matéria fiscal. As jurisdições tradicionalmente menos cooperantes demonstram disponibilidade de mudança. Existe um esforço da OCDE e também da União Europeia em implementarem mecanismos de troca de informações. O objetivo é combater fundamentalmente a fraude e a evasão fiscais internacionais, mas também o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo.

A Convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal da OCDE é o principal instrumento jurídico multilateral em vigor nesta matéria, que admite que os Estados membros e não membros da OCDE possam tornar-se Partes nesta Convenção, prevendo uma cooperação mais alargada do que a União Europeia. Mas é ainda necessário melhorar a sua eficiência, aprofundar as modalidades de assistência mútua e moldar as legislações dos diferentes Estados às disposições internacionais.

**Palavras-chave:** Cooperação, fiscal, convenção, troca, informação.

**Abstract:** States have expressed an interest in cooperating in tax matters. Jurisdictions that were hitherto less cooperative have shown a real desire to change. There is an effort by the OECD and also by the European Union to implement mechanisms for the exchange of information. The aim of these organizations is fundamentally to combat international tax evasion and avoidance, but also money laundering and terrorist financing.

The OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters is the main multilateral legal instrument in force in this area, which allows Member States and non-OECD Members to become Parties to this Convention. The OECD creates much more extensive cooperation than the European Union. But in spite of this, there is still a need to improve its efficiency, to deepen the modalities of mutual assistance and to adapt the laws of the different States to international standard.

**Keywords:** Cooperation, tax, convention, exchange, information.

### Introdução

A assistência mútua administrativa em matéria fiscal tornou-se essencial nesta era da globalização económica e financeira em que o desenvolvimento dos fluxos internacionais de pessoas, capitais, bens e serviços aumentou as possibilidades de evasão e fraude fiscais e dificultou o controlo dos impostos e o correto funcionamento dos sistemas fiscais.

---

<sup>1</sup> Professor coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Há mais de 25 anos, a OCDE e o Conselho da Europa lançaram em conjunto um projeto ambicioso destinado a lutar contra a evasão e fraude fiscais que culminou com a criação da Convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal da OCDE (Convenção), assinada em 25 de janeiro de 1988, em vigor desde 1995. Esta Convenção proporciona um quadro jurídico de cooperação administrativa internacional, que visa fazer face ao crescente desenvolvimento dos negócios internacionais, sem pôr em causa a soberania dos Estados e os direitos, liberdades e garantias dos contribuintes. Esta Convenção tem em vista facilitar a troca de informações em matéria fiscal e a cobrança dos impostos a nível internacional<sup>2</sup>. Para tal, estão previstas várias modalidades de cooperação, tais como a troca de informações a pedido, a troca espontânea de informações, a troca de informações automática e as inspeções fiscais simultâneas

Além da Convenção, foi assinado nos dias 27 e 28 de Maio de 2010 um protocolo adicional, subscrito por 21 países, entre os quais Portugal, destinada a adaptar a Convenção aos padrões internacionalmente acordados em termos de troca de informações, tais como a impossibilidade de recusa na troca de informações com fundamento em sigilo bancário e em falta de interesse interno na informação recolhida. Assim se moldou totalmente a Convenção aos padrões internacionalmente aceites, tendo-se abolido as disposições que originariamente legitimavam a recusa na troca de informações, com determinados fundamentos.

A Convenção não é, contudo, o único instrumento jurídico multilateral nesta matéria, pois sucede que, depois da sua entrada em vigor, foram também aprovadas outras regras internacionais sobre a transparência e a troca de informações que foram desenvolvidas pela OCDE (Acordo Modelo da OCDE sobre a Troca de Informações em Matéria Fiscal de 2002), prevendo a troca completa de informações a pedido das Partes em todos os domínios de tributação, independentemente do interesse fiscal nacional ou do sigilo bancário em matéria fiscal.

Por outro lado, durante a Cimeira de Londres de 29 de abril de 2009, o G20 manifestou a necessidade de rever a Convenção para permitir a aplicação das regras internacionais de transparência e de troca de informações e permitir aos países em desenvolvimento que pudessem beneficiar das vantagens do novo contexto de cooperação em matéria fiscal, através da Convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal da OCDE.

Na sequência do pedido do G20 em adaptar a Convenção de 1988 à norma internacional em matéria de transparência e de troca de informações, foi aprovado um Protocolo, que altera a Convenção, com entrada em vigor a 1 de junho de 2011, prevendo, nomeadamente, que o sigilo bancário e o interesse fiscal nacional não devem impedir os países de trocar informações fiscais. Por outro lado, o Protocolo incentiva a adesão dos Estados não membros da OCDE e do Conselho da Europa à Convenção e reforça a relação entre a Convenção e a União Europeia, com a possibilidade para os Estados da União Europeia de aplicar as modalidades de cooperação da Convenção.

Além destas bases legais para a troca de informações, existem convenções internacionais sobre assistência mútua e troca de informações baseados nos modelos da OCDE, bem como Diretivas sobre assistência mútua e demais regulamentos e outros acordos de assistência judicial internacional, tais como a Convenção Europeia de Assistência Mútua em Matérias Criminais.

Importa também fazer uma referência às disposições internas sobre a troca de informações com outros Estados. De facto, alguns países permitem a troca de informações recíprocas e com obrigações de confidencialidade, mesmo na falta de acordos bilaterais sobre troca de informações, baseando-se somente nas suas legislações internas. Muitos

---

<sup>2</sup> TEIXEIRA, Glória, *"A Fraude Fiscal e o Princípio da Transparência"*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 422, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Lisboa, Julho-Dezembro de 2008.

países anunciaram mudanças nas suas legislações a fim de implementarem e cumprirem sem restrições os padrões internacionalmente aceites. Outro dos desenvolvimentos tem sido a celebração de um vasto número de acordos bilaterais sobre troca de informações.

Naturalmente que não pretendemos abordar todas as disposições da Convenção, nem levantar todas as questões respeitantes à cooperação internacional, pois seria uma tarefa que extravasaria o pretendido para um trabalho desta natureza, por isso limitar-nos-emos a indicar algumas das questões mais significativas e que mereceram a nossa atenção. Procuraremos assim e de forma sumária efetuar o enquadramento legal dessas disposições, identificando as questões mais controversas e analisaremos algumas das suas implicações no plano jurídico-fiscal, bem como a sua relação com as outras normas e princípios do ordenamento jurídico.

### **1 – Finalidade da Convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal da OCDE**

A Convenção visa promover uma nova era de cooperação entre os Estados no domínio fiscal<sup>3</sup>. Destina-se, por um lado, a reforçar as relações entre os Estados no combate à fraude e evasão fiscais e, por outro lado, contribuir para uma melhor interpretação e aplicação das normas fiscais nacionais e internacionais. A Convenção admite, para o efeito, diversas formas de cooperação relativamente a várias categorias de impostos e propõe uma cooperação internacional alargada que abrange os Estados membros e não membros da OCDE e do Conselho da Europa.

A Convenção tente conciliar os interesses em causa, respeitar as particularidades dos sistemas jurídicos nacionais, garantir a confidencialidade das informações recolhidas, preservar os direitos e interesses fundamentais, impedir a prática de atos discriminatórios e de irregularidades processuais. A Convenção aplica-se, fundamentalmente, aos Estados que possuem sistemas jurídicos semelhantes e economias interdependentes e que admitem a aplicação e interpretação uniformes das suas disposições.

Para tal, é exigido às autoridades fiscais, quando aplicam a Convenção, que atuem dentro do âmbito das suas competências legislativas e respeitem os direitos das pessoas, sem por em causa o objeto e o fim da Convenção, isto é, sem querer dificultar, impedir ou atrasar a cooperação administrativa.

Os Estados não podem, de facto, comprometer a aplicação da Convenção ou invocar as disposições legais ou as práticas administrativas internas para impedir ou dificultar a aplicação da Convenção e pôr assim em causa o objeto e o fim da Convenção. Por exemplo, os Estados não podem invocar diferenças em termos de organização e funcionamento da administração tributária com vista a dificultar a aplicação uniforme das regras previstas na Convenção ou invocar ainda uma qualquer alteração ao nível da autoridade administrativa competente para impedir a aplicação da Convenção. As disposições da Convenção devem ser aplicadas e interpretadas uniformemente em todos os Estados sem qualquer discriminação e não podem os Estados impedir, direta ou indiretamente, a sua aplicação.

O objetivo da Convenção não consiste apenas na promoção das várias formas de cooperação em matéria fiscal previstas na Convenção, mas também no reforço da aplicação das legislações nacionais, no aumento da cobrança dos créditos fiscais e no alargamento do âmbito de aplicação territorial das leis fiscais com vista a combater a evasão e a fraude fiscais.

---

<sup>3</sup> BROWN, Karen B., "Allowing tax laws to cross borders to defeat international tax avoidance: the convention on mutual administrative assistance in tax matters", in *Brooklyn Journal of International Law*, v. 15, 1989, p. 59-108.

## **2 – Âmbito de aplicação da Convenção**

A Convenção tem um âmbito de aplicação bastante alargada pelo facto de admitir várias formas de cooperação administrativa, contemplar diferentes categorias de impostos, criar obrigações para as administrações fiscais e outras entidades públicas ou privadas, impor a troca de informações em matéria de Direito Fiscal e de Direito Penal Fiscal, obrigar à cobrança dos créditos fiscais, prever a aplicação de providências cautelares no Estado requerido, tornar possível as notificações no Estado requerido, exigir o cumprimento das obrigações fiscais e a auditoria à contabilidade, e vincular os contribuintes às decisões adotadas (art.º 1, n.º 3).

Estas medidas não têm em vista aumentar os poderes das administrações fiscais, mas melhorar a sua eficiência, pela via do alargamento do âmbito de aplicação territorial da ação contra os contribuintes faltosos. Daí que os Estados não podem impedir, dificultar ou atrasar a cooperação multilateral.

É também exigido ao contribuinte que coopere com a administração tributária nestas várias situações, quer o contribuinte seja nacional ou não, quer seja residente ou não do Estado requerente. Desde que tenha obrigações tributárias, o contribuinte não pode impedir que o seu Estado solicite a cooperação de um outro Estado com o fundamento de que não é nacional ou residente desse outro Estado.

A Convenção vê igualmente o seu âmbito de aplicação alargado aos regimes especiais previstos nas convenções bilaterais e nas legislações nacionais sobre a troca de informações, quando são complementares, e aplicam-se nas diversas fases dos procedimentos e processos tributários, incluindo nos processos penais tributários. Através destes diferentes instrumentos os Estados tentam combater os comportamentos fraudulentos ou abusivos.

Esta Convenção aplica-se a todas as categorias de medidas suscetíveis de serem consideradas pelas administrações fiscais de ambas as Partes como necessárias para o apuramento da situação fiscal dos sujeitos passivos. São medidas que podem ser aplicadas em qualquer uma das fases da avaliação, inspeção e cobrança dos créditos fiscais, de acordo com a lei interna dos Estados partes. Um dos Estados pode solicitar ao outro a adoção de determinadas medidas, no âmbito de um qualquer procedimento ou processo tributário, com vista à realização no Estado requerido de atos concretos de interesse para o Estado requerente.

Pode dar-se o caso de a administração fiscal não estar em condições de poder dar assistência de forma espontânea ou automática às outras Partes ou que, por motivos de ordem constitucional ou por qualquer outro motivo, um Estado seja impedido de prestar a assistência prevista no n.º 2 do art. 1º. Caso esteja, efetivamente, na impossibilidade de cooperar, o Estado requerido pode emitir uma reserva, desde que não ponha em causa o objeto e o fim da Convenção, determinando a não aceitação de uma ou outra disposição da Convenção.

Salvo esta situação de reserva, deve vigorar em matéria de cooperação internacional os princípios *pacta sunt servanda* e da reciprocidade, como fator de equilíbrio<sup>4</sup> e de desenvolvimento das relações entre Estados. Um Estado não pode solicitar uma cooperação que não esteja em condições de a restituir, nomeadamente, em termos de troca de informações, de controlo fiscal, de cobrança dos créditos fiscais, de adoção de providências cautelares e de notificação de documentos. Pode suceder que um Estado tenha que oferecer ao outro uma cooperação mais alargada do que aquela que este está em condições de poder oferecer e do que aquela que resultaria da aplicação da convenção bilateral ou da legislação interna.

O que respeita ao âmbito de aplicação subjetiva, a Convenção determina que as Partes devem prestar assistência independentemente de o contribuinte ser residente

---

<sup>4</sup> OCDE e Conselho da Europa, *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale: Amendée para le Protocole de 2010*, ed. OCDE, 2011, p. 39.

ou nacional de uma das Partes ou de um Estado terceiro (n.º 3 do art. 1.º). O conceito de residente, que está definido na alínea e) do art. 3.º da Convenção, está baseado no art. 4.º da Convenção de dupla tributação sobre o rendimento e o capital da OCDE, que determina que o residente de um Estado contratante é a “pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado”. Resulta desta norma que as pessoas singulares regem-se pelo critério da nacionalidade e as pessoas coletivas são constituídas de acordo com as leis do Estado Contratante.

A troca de informação não se encontra restringida pelos artigos n.º 1 e n.º 2 (acerca do âmbito da convenção: sujeitos passivos e impostos abrangidos). A Convenção inclui no seu art.º 26.º (inserido no capítulo VI, designado por “disposições especiais”) uma disposição acerca de “Troca de Informações”<sup>5</sup>. Este art.º 26.º postula, no seu número 1, que as autoridades competentes dos Estados contratantes têm de trocar informações fiscais na medida em que sejam previsivelmente relevantes para dar cumprimento às disposições desta Convenção, assim como para reforçar as leis domésticas relativamente a impostos de todo o tipo e descrições impostas em benefício dos Estados contratantes, ou das suas divisões políticas e autoridades locais, até ao ponto em que a tributação em questão não seja contrária à Convenção.

O n.º 2 do art.º 26.º da convenção indica que qualquer informação recebida por um Estado contratante de acordo com o n.º 1 tem de ser tratada como sigilo do mesmo modo que a informação obtida ao nível interno e deve ser disponibilizada apenas a pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e corpos administrativos) relacionadas com a liquidação ou cobrança. Tais pessoas ou autoridades devem usar a informação apenas para esses efeitos e em procedimentos ou processos judiciais.

O número 3 do art.º 26.º da convenção modelo em análise refere que em caso algum deve o disposto nos números 1 e 2 ser utilizado para impor a um Estado contratante a obrigação de: a) desenvolver medidas administrativas que variem das leis e práticas administrativas daquele ou do outro Estado contratante; b) fornecer informação que não seria possível de obter de acordo com as leis ou no curso normal da administração daquele ou do outro Estado contratante; c) fornecer informação que exporia algum segredo do tráfego, do negócio, industrial, comercial, profissional ou do procedimento de negociações, ou informação revelada que possa ser contrária à ordem pública. O número 4 do art.º 26.º prevê que se for requerida uma informação por um Estado contratante, o outro Estado contratante não pode recusar-se a fornecer tal informação somente porque não tem interesse nestas informações.

Deverão todas as informações ser fornecidas de acordo com um princípio de reciprocidade, a pessoas devidamente credenciadas para tal, com finalidade limitada aos processos a correr em Tribunal ou então aos procedimentos administrativos respetivos e concretamente em análise. Trata-se de prevenir ou travar situações de aproveitamento ilegítimo, salvaguardando-se para o efeito e, na medida do possível e necessário, o segredo comercial (destaque-se que nunca se resguarda o (absoluto) sigilo bancário, pois tal não pode ser invocado como causa válida para a recusa de troca de informações). O preceituado no art.º 26.º da Convenção Modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital constitui a base legal comumente aceite, encontrando-se tal preceito presente aliás no articulado dos acordos bilaterais sobre troca de informações.

---

<sup>5</sup> Cfr. “Articles of the Model Convention with respect to taxes on income and on capital” (disponível em [www.oecd.org](http://www.oecd.org)), Chapter VI – Special provisions.

### 3 – Impostos abrangidos

Em relação ao âmbito objetivo, a Convenção Modelo faz uma referência expressa à atividade da Administração e aos impostos abrangidos. O art.º 26.º da Convenção Modelo indica que a troca de informações diz respeito a todo o tipo de impostos, não sendo limitada pelos impostos referidos no seu art.º 2.º, nem quanto ao período de tributação. Pois, prevê-se que possam ser examinadas situações tributárias que não sejam coincidentes com o ano civil.

A Convenção visa várias categorias de impostos: impostos sobre o rendimento, contribuições obrigatórias para a segurança social pública, impostos sobre sucessões e doações, impostos sobre imóveis, IVA, IECs, impostos sobre veículos e outros impostos, juros de mora, taxas de justiça e outras despesas (art. 2.º, n.º 1). Estão excluídos do âmbito da Convenção as contribuições obrigatórias para a segurança social privada<sup>6</sup> os direitos alfandegários e as taxas consagradas na Convenção Internacional sobre a Assistência Administrativa Mútua para a Prevenção, Investigação e Repressão das Infrações aduaneiras, criada no âmbito da Organização Mundial das Alfândegas (Convenção de Joanesburgo - 2003).

A Convenção prevê que, no momento da assinatura da Convenção, os Estados possam indicar em que categorias, objetivamente, se integram os seus impostos, se pretendem modificar o âmbito da sua aplicação<sup>7</sup> ou admitir outros impostos para além dos referenciados no Anexo A ou ainda se preveem retirar impostos da lista estabelecida. Em caso de dúvida sobre a natureza do imposto ou sobre a sua integração num ou noutra categoria do art. 2.º, existe a possibilidade de consulta entre os Estados ou de pedido de parecer ao órgão de coordenação previsto no art. 24.º.

Caso a legislação de um Estado não se refira aos impostos enunciados no art. 2.º, o Estado requerido é obrigado a cooperar com o Estado requerente relativamente aos impostos por este reconhecidos e constantes do art. 2.º, a menos que tenha formulado uma reserva nos termos do art. 30.º, n.º 1, al. a). Os países que não estão dispostos a cooperar em relação a um tipo de imposto, em particular, podem formular uma reserva, abstendo de prestar qualquer colaboração ao Estado requerente sobre a matéria objeto de reserva.

Relativamente à admissibilidade de reservas, a Convenção distingue os impostos que admitem reservas dos que não podem ser objeto de reservas. A al. a) diz respeito aos impostos que os Estados partes são obrigados a considerar e, portanto, que não admitem reservas, nos termos do art. 30.º, n.º 1, al. a). Trata-se essencialmente dos impostos sobre o rendimento, o lucro e o capital, pelo facto de serem os mais importantes e estarem mais diretamente vocacionados para a prática da cooperação internacional. A alínea b) faz referência aos impostos que podem ser objeto de reservas e que têm a ver com as outras categorias de impostos.

Além dos impostos referidos nestas duas alíneas, a Convenção aplica-se igualmente aos impostos de natureza idêntica aos impostos referidos no Anexo A que tenham sido criados após a entrada em vigor da Convenção, devendo ser acrescidos aos impostos constantes do Anexo A, cabendo à parte interessada notificar o(s) Estado(s) depositário(s) da Convenção da existência destes novos impostos (n.º 4). A Convenção parece admitir aqui outros impostos para além dos referidos no art. 2.º da Convenção.

No que diz respeito, em particular, aos juros de mora devidos pelo atraso no pagamento do imposto em dívida, a questão que se coloca é de saber se a cooperação do Estado requerido é limitada à recuperação dos juros devidos até a data da apresentação do

<sup>6</sup> OCDE e Conselho da Europa, *op.cit.*, p. 43.

<sup>7</sup> As Partes devem comunicar a um dos Estados depositários da Convenção as alterações aos anexos B (autoridade competente) e C (definição de residente), bem como a data do seu efeito, que é a do 1º dia do mês seguinte ao do fim do período de 3 meses após a data da receção da notificação por parte do depositário.

pedido ou se a cooperação deve incluir os juros de mora devidos até o efetivo pagamento da dívida fiscal. A Convenção é omissa e deixa aos Estados o poder de decidirem, bilateralmente, os juros a cobrar. A Convenção deveria estabelecer um prazo máximo de contagem dos juros de mora e não deixar aos Estados a faculdade de fixarem, discricionariamente, esse prazo.

Todas estas dívidas fiscais, que tenham sido fixadas a título definitivo ou provisório, podem ser objeto de cobrança voluntária ou coerciva por parte do Estado cooperante. A cooperação tem lugar relativamente a uma qualquer categoria de imposto ou dívida fiscal que tenha sido apurada na base dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável ou da dívida fiscal. São considerados os impostos e outras dívidas fiscais que tenham sido fixados pelos respetivos Estados, podendo ainda os Estados admitir, mediante acordo, que possam ser cobradas outros créditos fiscais a título provisório (art. 11.º).

Resulta que a Convenção não tem apenas a pretensão de apurar a base tributável dos impostos em dívida, mas também proceder à sua cobrança no Estado requerido caso o Estado requerente não esteja em condições de o fazer e o contribuinte aí possua ativos que possam servir de base à cobrança dos impostos que tenham sido fixados a título definitivo, a menos que os Estados admitem a cobrança de créditos fiscais provisórios.

#### 4 – Âmbito subjetivo

A Convenção visa todas as pessoas residentes ou não residentes nos Estados contratantes, independentemente da sua nacionalidade. O elemento da nacionalidade é irrelevante para a determinação do âmbito de aplicação pessoal da Convenção (aplicação *ratione personae*), conforme estipulado na Convenção-Modelo da OCDE sobre Tributação do Rendimento e do Capital.

A troca de informações não se encontra limitada aos residentes nos países contratantes. Podem ser necessárias informações sobre não residentes ou residentes em países terceiros, não obstante as limitações territoriais postuladas explicitamente no art.º 2.º do Acordo Modelo e apenas implicitamente no art.º 26.º da Convenção Modelo. O art.º 26.º da Convenção Modelo, os art.ºs 1.º e 2.º da Convenção Modelo e o parágrafo 3 da convenção conjunta Conselho da Europa/OCDE determina que a troca de informações não visa apenas os assuntos relacionados com residentes nos países contratantes, mas também inclui os não residentes dos países contratantes.

É considerada pessoa residente de um Estado contratante toda a pessoa singular, sociedade ou agrupamento de pessoas (art. 1.º e 3.º, n.º 1.º, al. a) da Convenção-Modelo) que, independentemente da sua nacionalidade, está sujeita ao imposto “em razão do domicílio, residência, local de direção ou outro critério de natureza similar” (art. 4.º, n.º 1 da Convenção-Modelo). Esta disposição não define o conceito de “residente”, mas indica os critérios que permitem considerar uma determinada pessoa como residente de um Estado parte<sup>8</sup>, considerando-se que as pessoas só podem invocar as convenções se forem residentes de um dos Estados contratantes<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> O artigo 4.º n.º 1 do Convenção-Modelo da OCDE estabelece: « a expressão "residente de um Estado Contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e aplica-se igualmente a esse Estado e às subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado». Pode suceder que uma mesma pessoa seja considerada residente em dois espaços fiscais. Nesse caso, o artigo 4.º n.º 2 da mesma Convenção-Modelo estabelece critérios para a resolução de um eventual "conflito": «Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida como segue:

O conceito de residente, tal como definido na Convenção-Modelo<sup>10</sup>, está, na realidade, definido nas convenções bilaterais e nas legislações internas dos Estados, como é o caso do art. 2.º, n.ºs 1 e 2 do Código do IRC que determina que são sujeitos passivos deste imposto “as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português”, bem como “as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas”, onde se incluem, designadamente, as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial anteriormente ao registo definitivo.

Mas, já não são, por exemplo, consideradas “pessoas residentes”, para efeitos de aplicação da Convenção, os fundos de investimento, os consórcios, os estabelecimentos estáveis e outras entidades desprovidas de personalidade jurídica, devido à dificuldade em localizar a sua sede ou direção efetiva<sup>11</sup>.

A Convenção aplica-se, na prática, às pessoas singulares que residem num dos Estados partes e que exercem as suas atividades num ou em vários outros Estados partes, mas também às pessoas coletivas que residem num dos Estados partes e exercem as suas atividades num outro Estado parte através de um estabelecimento estável. É o caso, por exemplo, das multinacionais que fazem negócios com vários Estados e que detêm informações sobre as atividades desenvolvidas (por exemplo, o preço de venda) que podem

---

a) será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro dos interesses vitais);

b) se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente a sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permaneça habitualmente;

c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;

d) se for nacional de ambos os Estados, ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo».

A este propósito, escreve-se no comentário n.º 15 ao artigo 4.º da Convenção-Modelo da OCDE: «Quando uma pessoa singular possui uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, há a necessidade de analisar os factos no sentido de determinar com qual dos dois Estados as suas relações pessoais e económicas são mais estreitas. Assim, serão tomadas em consideração as relações familiares e sociais do interessado, as suas ocupações, atividades políticas, culturais ou outras, local de exercício de atividade, local a partir do qual administra os seus bens, etc. As diversas circunstâncias deverão ser examinadas no seu conjunto; é evidente, porém, que as considerações inferidas a partir do comportamento pessoal do interessado deverão merecer particular atenção. Se uma pessoa que possui uma habitação num Estado estabelecer uma segunda habitação num outro Estado, mantendo a primeira, o facto de o interessado conservar essa primeira habitação no meio em que sempre viveu, onde trabalhou e onde tem a sua família e os seus bens poderá, juntamente com outros elementos, contribuir para demonstrar que manteve o seu centro de interesses vitais no primeiro Estado”. Cf. Manuel Pires, “Artigo 16.º, n.º 2 do CIRS e as convenções destinadas a evitar a dupla tributação”, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Marques dos Santos, vol. II, Almedina, Coimbra, 2005, p. 593-599.

<sup>9</sup> BECKER, Helmut / WURM, Felix J., *Double Taxation Conventions and the Conflict between International Agreements and subsequent Domestic Laws*, Intertax 1988, p. 303 ss.

<sup>10</sup> A Convenção-Modelo constitui “a linha franca do Direito Tributário Internacional fixando os princípios e conceitos com os quais se constroem muitas convenções bilaterais”; VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, p. 100.

<sup>11</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 2011, p. 127-133.

ser muito úteis à autoridade responsável pelo exercício do controlo das situações fiscais e da cobrança dos impostos. Importa, neste caso, que as autoridades competentes dos Estados partes indiquem o Estado responsável pelo controlo fiscal e pela coordenação das trocas de informações.

## 5 – Formas de cooperação

### 5.1 – Principais métodos de cooperação

As administrações fiscais são hoje dotadas de capacidades técnicas (programas específicos) e de conhecimentos especializados para realizarem as operações necessárias à troca de informações.

Os “Estados contratantes” podem trocar informação quer a pedido, quer espontaneamente ou até mesmo de forma automática (ou rotineira). Por exemplo, o manual da OCDE<sup>12</sup> sobre a implementação da disposição relativa à troca de informações apresenta todo um conjunto de dispositivos com vista a assegurar esta troca, a saber:

- Módulo 1 – Troca de informações a pedido;
- Módulo 2 – Troca espontânea de informações;
- Módulo 3 – Troca de informações automática (ou rotineira);
- Módulo 4 – Troca de informações industrial/alargada;
- Módulo 5 – Inspeções Fiscais simultâneas;
- Módulo 6 – Inspeções Fiscais no estrangeiro;
- Módulo 7 – Perfis dos países no que respeita a troca de informações;
- Módulo 8 – Instrumentos sobre troca de informações e modelos.

É uma espécie de guião prático com a finalidade de dotar as administrações fiscais dos conhecimentos necessários para prosseguirem com as operações técnicas e práticas necessárias à troca de informações. Os módulos 1, 2 e 3 constituem formas clássicas de troca de informações e os restantes módulos outras modalidades menos tradicionais.

Analisemos estas diversas modalidades. Os métodos de cooperação previstos na Convenção consistem na troca de informações a pedido de um Estado parte (art.º 5.º), na troca automática de informações sobre o rendimento ou o capital (art.º 6.º), na troca espontânea de informações resultante de uma inspeção tributária ou de outras circunstâncias (art.º 7.º), no controlo fiscal simultâneo a um ou vários contribuintes realizado no âmbito de uma inspeção efetuada em ambos os Estados (art.º 8.º), no controlo fiscal efetuado no Estado requerido com a presença de representantes da administração tributária do Estado requerente (art. 9) e outros métodos de cooperação previstos nos Estados partes.

Estes métodos de cooperação visam, por um lado, garantir uma boa aplicação da Convenção e lutar contra a evasão e a fraude fiscal internacional mas também, por outro lado, contribuir para uma aplicação efetiva das legislações fiscais nacionais através do sistema de cobrança dos créditos fiscais no Estado requerido.

A Convenção limita-se aqui a classificar os diferentes métodos de cooperação e não resolve as dificuldades que se colocam no caso, por exemplo, de um Estado enviar uma quantidade de informações, na sequência de uma inspeção tributária, para um outro Estado sem o seu consentimento, nem determina o tipo de informação a aplicar em determinada situação e os limites à troca de informações entre os diferentes métodos aí previstos, deixando aos Estados a liberdade de o fazer.

---

<sup>12</sup> OECD, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes* (approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006) – module on general and legal aspects of exchange of information (disponível em [www.oecd.org](http://www.oecd.org)).

De referir, contudo, que a Convenção, no seu art. 4.º, não se limita a estes cinco métodos de cooperação, baseados quase todos no princípio da troca de informação<sup>13</sup>, e considera que os Estados podem recorrer a outras formas de cooperação.

## **5.2 - Troca de informações a pedido do Estado requerente**

A troca de informação, sendo uma das formas de cooperação administrativa mais desenvolvida<sup>14</sup>, vem consagrada no art. 4.º, n.º 1 da Convenção, que prevê que as Partes possam trocar informações relativamente aos impostos inscritos na Convenção<sup>15</sup>. A autoridade competente de um país pede diretamente informações às autoridades competentes de um outro país.

O Estado requerido pode, nos termos do art. 5.º, n.º 1 da Convenção, a pedido do Estado requerente, fornecer toda a informação, a que se refere o art. 4.º, sobre uma pessoa ou uma determinada transação. Este pedido de informação consiste, muitas vezes, na necessidade para o Estado requerente de averiguar a veracidade das informações fornecidas pelo contribuinte na sua declaração de rendimentos relativamente aos rendimentos ou bens de que dispõe no Estado requerido. Os pedidos são normalmente efetuados por escrito ou formulados oralmente e confirmados depois por escrito e enviados por via eletrónica ou por outros meios de comunicação, de modo a obter o mais rapidamente a informação. O pedido é formulado numa língua que se pretende comum, com indicação de prazos para a resposta.

Para que o Estado requerido possa cooperar, é também solicitado ao Estado requerente que preste determinadas informações. O Estado requerente deve, nos termos do art. 18.º da Convenção, fornecer ao Estado requerido, de acordo com o exigido, as seguintes informações:

- a identificação da(s) pessoa(s) envolvida(s),
- a identificação das autoridades competentes do Estado requerente,
- a natureza do(s) imposto(s),
- o montante do crédito fiscal, incluindo os juros de mora, as coimas e as despesas realizadas no Estado requerente,
- a natureza dos documentos a notificar,
- o modo de pagamento,
- os bens suscetíveis de cobrança,
- a conformidade do pedido de cooperação com o direito interno,
- o esgotamento das vias de recurso interno, de acordo com a al. g) do n.º 2 do art. 21.º,
- a forma como o Estado requerente pretende receber as informações.

É com base nestas informações que o Estado requerido pode praticar determinados tipo de atos e informar, por exemplo, o Estado requerente do estado da execução da cobrança dos créditos fiscais, podendo assim o Estado requerente informar o contribuinte dos desenvolvimentos das medidas adotadas em matéria de cobrança.

A troca de informações pode ser perfeitamente utilizada para a cobrança dos créditos fiscais. É muito útil no caso, por exemplo, de o contribuinte dispor no Estado requerido de bens que possam ser objeto de penhora. Neste caso, é pedido ao Estado requerido que forneça as informações sobre os bens pertencentes ao contribuinte e que adote as medidas

---

<sup>13</sup> Alberto Xavier explica que a troca de informações tem cinco características fundamentais: obrigatória para os Estados partes na convenção; supletiva, na medida em que requer o esgotamento das vias internas, provocada, pelo facto de ser solicitada pelo Estado requerente; secreta, porque a informação deve ser apenas comunicada às autoridades administrativas competentes; e específica, na medida em que as informações se limitam a um caso específico e não a uma generalidade de situações. Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributária Internacional*, Almedina, Coimbra, 2011, p 772-773.

<sup>14</sup> PRATS, Francisco Alfredo Garcia, "La asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria", in Ezquerro, Teodoro Cordon (Dir.), *Manual de fiscalidad internacional*, 2. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 993-1050.

<sup>15</sup> Esta modalidade vem igualmente descrita no art. 26.º da Convenção-Modelo da OCDE.

necessárias à obtenção dessas informações (n.º 2 do art. 5.º), salvo nos casos previstos nos artigos 19 e 21 do Convenção. Cria-se assim uma obrigação para o Estado requerido de recolher a informação solicitada e de a transmitir ao Estado requerente. As informações obtidas podem igualmente ser transmitidas a um Estado terceiro, desde que previamente autorizado pelas autoridades competentes do Estado requerente (art. 22.º).

Mas antes de ser transmitida ao Estado requerente, alguns Estados impõem que essa informação seja comunicada às pessoas envolvidas, por uma questão de transparência fiscal. É o sentido do n.º 3 do art. 4.º que prevê que um Estado possa, de acordo com a sua legislação, após ter informado um dos Estados depositários, avisar os seus residentes de um processo de troca de informações a pedido de um Estado requerente (art. 5.º) ou de troca espontânea de informações (art. 7.º), antes mesmo de fornecer qualquer informação a um outro Estado. É assim solicitado ao Estado requerido que transmita ao Estado requerente a informação fiscal de que dispõe para que este possa proceder à averiguação da situação do contribuinte e que apure eventualmente o imposto em falta.

### 5.3 - Troca automática de informações

A troca automática de informações, referidas no art. 4.º, é efetuada de acordo com o interesse comum de ambas as Partes (art. 6.º). A troca de informações é feita periodicamente e transmitidas de forma sistemática e com regularidade, como sucede em matéria, por exemplo, de juros, dividendos, royalties e pensões<sup>16</sup>.

Esta forma de cooperação constitui uma medida preventiva e dissuasiva de evasão e fraude fiscais na medida em que obriga as Partes a efetuar uma troca constante e regular das informações fiscais nos domínios em que o risco de evasão e de fraude é maior. Esta troca automática de informação pressupõe, para o efeito, a existência de um acordo prévio entre as autoridades competentes sobre o processo a adotar, a definição do tipo de informações a ser objeto de troca e a criação de formulários modelo para facilitar as relações entre administrações tributárias. O Comité dos assuntos fiscais da OCDE criou, para este efeito, formulários próprios destinados a acelerar a troca de informações, que evitam a tradução dos documentos e reduzem, ao mesmo tempo, a carga de trabalho das autoridades fiscais.

Este acordo prévio entre as autoridades fiscais não é uma garantia desta forma de cooperação. Podem existir situações em que a troca não produza os resultados esperados, como sucede no caso, por exemplo, de os dados disponíveis num determinado país serem escassos ou as relações económicas entre os países serem limitadas ou ainda a troca representar um custo administrativo excessivo para as administrações fiscais comparativamente com o resultado que se pretende obter.

A eficácia desta forma de cooperação depende de um conjunto de fatores: a eficácia dos sistemas administrativos, a vontade dos Estados em promover a troca automática de informações, a disponibilidade das informações para que seja possível compará-las com as do Estado requerente, a informação que deve ser objeto de troca automática, não devendo, por exemplo, as administrações fiscais proceder à troca automática de toda e qualquer informação, como seria o caso da troca dos elementos constantes da declaração de rendimentos do contribuinte, por não se tratar de elementos que devam que ser, necessariamente, objeto de troca automática. Para garantir a eficácia desta troca, está previsto a possibilidade para os Estados de, nos termos do art. 24.º, n.º 1, acordar entre eles a forma como a troca deve ser efetuada. Existe, aliás, um Modelo de Memorandum da OCDE sobre a troca automática de informações que pode servir de base para este tipo de acordo.

---

<sup>16</sup> PLAGNET, Bernard, *Droit fiscal international*, Ed. Litec, Paris, 1986, p. 319.

#### **5.4 - Troca espontânea de informações**

A troca espontânea de informações acontece quando um Estado, no decurso da sua atividade administrativa, tem acesso a informações que pensa serem do interesse dos países com os quais mantém acordos bilaterais, transmitindo a informação mesmo sem esta ter sido solicitada.

Na troca espontânea de informações, um Estado parte comunica a um outro Estado parte, sem aviso prévio, as seguintes informações (art.º 7.º, n.º 1):

- a) a suspeita de uma redução ou isenção anormal do imposto no outro Estado;
- b) a redução ou isenção anormal do imposto num Estado e o aumento do mesmo no outro Estado;
- c) os negócios entre os contribuintes de ambos os Estados são tratados por um Estado terceiro, o que pode conduzir a uma diminuição do imposto num Estado ou noutra Estado ou em ambos;
- d) uma das Partes suspeita de uma diminuição de imposto resultante da transferência fictícia de benefícios para um grupo de sociedades;
- e) na sequência das informações comunicadas por uma administração tributária a uma outra administração tributária, a primeira pode ter recolhido informações úteis à liquidação do imposto no outro Estado" (tradução minha).

A troca espontânea de informações deve resultar da vontade e do interesse de ambas as Partes. Compete à autoridade requerida adotar as disposições necessárias para que as informações suscetíveis de interessar o Estado requerente sejam levadas ao seu conhecimento (n.º 2 do art. 7.º). Estas informações podem, por exemplo, ser úteis para a liquidação ou liquidação adicional do imposto no outro Estado.

A troca espontânea de informações pode ser, nalguns casos, mais eficaz do que a troca automática de informações porque resulta, na maior parte dos casos, de informações obtidas por funcionários no âmbito de processos de averiguação ou de inspeção tributária que tenham por objeto uma redução ou isenção indevida do imposto num ou nos dois Estados partes. A sua eficácia depende de a troca não estar dependente de um qualquer pedido ou acordo prévio entre os Estados, e só se justificar se representar um montante de tributação significativo.

#### **5.5– Inspeções fiscais simultâneos**

As inspeções fiscais simultâneos constituem uma outra modalidade de troca de informações.

As inspeções fiscais simultâneas acontecem quando dois ou mais países acordam investigar determinado contribuinte ou contribuintes, cada um no seu território, movidos por algum interesse comum ou relacionado e com vista à troca de informações relevantes obtidas nessa investigação. Este tipo de operações é bastante importante na área dos preços de transferência e na identificação dos esquemas de evasão fiscal, envolvendo jurisdições com regimes fiscais mais favoráveis.

Dois ou mais Estados podem proceder ao controlo simultâneo<sup>17</sup> nos seus respetivos territórios relativamente à situação fiscal de uma ou mais pessoas, desde que tenham um interesse comum nesta troca de informações. Podem assim determinar os casos que devem ser objeto de um controlo fiscal simultâneo, eleger os procedimentos a adotar e decidir se desejam ou não participar no controlo fiscal simultâneo (art. 8.º).

Compete aos Estados partes coordenar as operações de controlo da situação fiscal dos contribuintes que apresentam um interesse fiscal comum ou complementar para ambos os Estados e tirar proveito da troca de informações para a regularização da situação fiscal ou a cobrança dos créditos fiscais<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Os controlos fiscais simultâneos efetuados no estrangeiro estão igualmente previstos nos comentários ao art. 26.º da Convenção-Modelo da OCDE.

<sup>18</sup> OCDE e Conselho da Europa, *op. cit.*, p. 57.

Através desta forma de cooperação, pretende-se, por um lado, prevenir e combater as situações de fraude e de evasão fiscal internacional, mas também, por outro lado, garantir o cumprimento das obrigações fiscais e atenuar as situações de dupla tributação económica internacional através, por exemplo, da determinação dos preços de transferência no caso de empresas associadas.

Para tal, o Estado requerente deve informar o Estado requerido das situações que se propõe averiguar ou inspecionar e justificar da necessidade de um controlo fiscal simultâneo, devendo este último decidir se aceita ou não participar neste tipo de operação de controlo. Está previsto a possibilidade para os Estados de celebrar acordos bilaterais ou multilaterais de entendimento.

Uma vez acordado entre os Estados partes a efetivação do controlo fiscal simultâneo, as administrações fiscais devem definir um programa de controlo, um período de fiscalização e as questões que podem ser examinadas, cabendo a cada uma das administrações tributárias efetuar o respetivo controlo no seu território, sendo que a responsabilidade da coordenação das operações é atribuída, regra geral, ao Estado onde a sociedade tem a sua sede. As Partes podem utilizar, quando as suas legislações fiscais o permitem, outras técnicas de cooperação, tais como, por exemplo, os programas de troca de informações previstos nalguns sectores económicos.

É possível que certos países tenham alguma dificuldade em participar nas formas de cooperação previstas nos art. 8.º e 9.º ou só o possam fazer dentro de certas condições ou não aceitar, nos termos do art. 9.º, n.º 3, a presença de um representante fiscal estrangeiro para o controlo fiscal no seu território. São situações que podem dificultar a realização do controlo fiscal simultâneo.

## 5.6 - Visita de representantes das autoridades competentes

Com a visita de representantes pretende-se obter informações tendentes à redução dos custos associados à operação de recolha das mesmas, facilitando-se ao mesmo tempo tal recolha e reunião. A visita dos representantes terá de ser autorizada pelo país de chegada e permitida pela lei do país de origem.

A Convenção admite, no seu art. 9.º, que o Estado requerido possa, a pedido do Estado requerente, autorizar os representantes deste a assistir ao controlo fiscal que está a ser realizado no seu próprio Estado, isto para ter uma noção mais precisa da situação fiscal do contribuinte e do controlo a que este está a ser sujeito no estrangeiro.

A presença de um representante de uma autoridade estrangeira pode ser vista como uma ingerência nos assuntos internos do Estado. Nalguns países, uma tal presença só é admitida se o contribuinte não manifestar qualquer objeção, noutros a presença só é admitida se o controlo fiscal for efetuado de acordo com a legislação ou a prática administrativa do Estado requerido ou ainda na base de um acordo entre as Partes. A Convenção admite que o Estado requerido possa adotar outras medidas para além daquelas que estão previstas no art. 9.º, prevendo a possibilidade de celebração de um acordo na base do art. 24.º, n.º 1 da Convenção, de acordo com as orientações previstas no Manual da OCDE.

Este tipo de controlo exige uma especial colaboração por parte da autoridade fiscal estrangeira. Por isso, entende-se que o pedido só deve ser feito se o Estado requerente estiver convicto de que o controlo a efetuar no Estado requerido vai, muito provavelmente, contribuir para a resolução do problema fiscal do Estado requerente, desde que tenha a ver, evidentemente, com matéria de elevada importância, nomeadamente, o valor em causa e as empresas envolvidas. Deve, por isso, o Estado requerente indicar os motivos da presença de um representante nacional no Estado requerido e dizer se pretende, eventualmente, que seja observado um procedimento específico num determinado momento do controlo e relativamente a uma determinada matéria<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> OCDE e Conselho da Europa, *op. cit.*, p. 60.

Depois de aceite o pedido de controlo fiscal, o Estado requerido passa a ser o responsável pela marcha do procedimento (n.º 2 do art. 9.º). O Estado requerido deve, assim, comunicar ao Estado requerente a data e o lugar da realização do controlo efetivo, a autoridade e o funcionário responsáveis pelo controlo, os procedimentos a adotar e as condições exigidas pelo Estado requerido para o exercício das operações de controlo.

Pode suceder que o pedido de controlo fiscal seja apresentado ao mesmo tempo que o pedido de troca de informações ou que as informações recebidas na sequência de uma troca espontânea de informações levam uma das Partes a pedir que um dos seus representantes seja autorizado a assistir a um controlo fiscal no estrangeiro. A Convenção não impede a apresentação de pedidos de natureza diferente desde que os pedidos não tenham o mesmo fundamento.

No que se refere à questão da responsabilidade do controlo das operações, é atribuído ao Estado requerido a responsabilidade principal em matéria de cooperação fiscal. É o Estado requerido que deve decidir, por exemplo, se o representante fiscal estrangeiro pode participar no controlo fiscal, colocar questões, fazer sugestões e em que medida é que deve respeitar o sigilo profissional, conforme estipula o art. 22.º da Convenção. As decisões, nesta matéria, são da responsabilidade do Estado requerido.

Caso o Estado requerido não pretenda colaborar com o requerente, tem a possibilidade de, em qualquer altura, apresentar uma declaração em que recusa a presença de um representante fiscal estrangeiro e manifesta a sua intenção de não participar no controlo fiscal, em nome do princípio da soberania fiscal. Esta regra, prevista no n.º 2 do art. 9.º, evita que os Estados, menos favoráveis a este tipo de cooperação, tenham que formular uma reserva, podendo também, a todo o momento, retirar a declaração de recusa de cooperação e aceitar sem qualquer restrição a presença dum representante fiscal estrangeiro (n.º 3 do art. 9.º).

### **5.7. Outras formas de cooperação**

Além das formas de cooperação supra referidas, podem ser adotados outras modalidades de cooperação menos formais, através, por exemplo, de contactos telefónicos, de troca de CDs ou de troca de informações industriais relativas a um determinado sector económico, como é o caso do setor da indústria farmacêutica ou petrolífera. Este tipo de operações envolve representantes dos respetivos países que analisam a forma como o sector em questão atua, os eventuais esquemas de financiamento, a forma de determinação dos preços praticados, bem como as tendências para a fraude e evasão fiscais.

A Convenção admite várias formas de cooperação para além daquelas que estão previstas na própria Convenção ou noutras convenções ou acordos celebrados entre os Estados partes (art. 27.º). As possibilidades de cooperação não podem também estar limitadas por uma qualquer convenção internacional, nem as convenções internacionais podem limitar a aplicação da Convenção da OCDE. Deve aqui ser utilizada a convenção que melhor assegure a troca efetiva de informações e defende os interesses de ambas as Partes.

Quando os Estados são partes integrantes na Convenção da OCDE e noutras convenções ou acordos internacionais, o Estado requerente pode escolher o instrumento jurídico que lhe parece mais adequado e lhe garante uma maior eficácia no controlo fiscal, não podendo ativar, simultaneamente, várias convenções ao mesmo tempo que não sejam susceptíveis de complementaridade.

Relativamente aos Estados membros da União Europeia, a Convenção admite a possibilidade de aplicar a própria Convenção em detrimento da Diretiva 2011/16/CE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE, desde que permita uma cooperação mais alargada do que a Diretiva.

Mas, tal como a Convenção, a Diretiva 2011/16/CE também institui várias formas de cooperação administrativa em matéria fiscal que podem ser úteis ao estabelecimento do

imposto devido. As regras previstas na Diretiva dizem respeito a todas as pessoas singulares e coletivas da União Europeia, incluindo os trusts, as fundações, os fundos de investimento e outras entidades com ou sem personalidade jurídica e são aplicáveis a todos os tipos de impostos cobrados pelos Estados-membros, não sendo contudo aplicáveis ao IVA, aos impostos aduaneiros, aos impostos especiais sobre o consumo e às contribuições obrigatórias para a segurança social. A cooperação administrativa é efetuada através da troca automática de informações sem condições prévias, como método de determinação dos impostos nas situações transfronteiriças e como meio de combate à evasão e fraude fiscais.

Tal como a Convenção da OCDE, a Diretiva prevê igualmente várias formas de cooperação: a troca de informações a pedido do requerente (art. 5.º), a realização pelo Estado requerente de inquéritos administrativos (art. 6.º), a troca automática de informações (art. 8.º), a troca espontânea de informações (art. 9.º), a presença de funcionários do Estado requerente nos serviços administrativos do Estado-Membro requerido (n.º 1, al. a) do art. 11.º) e a participação desses funcionários nos inquéritos administrativos realizados no território do Estado-membro requerido (n.º 1, al. b) do art. 11.º) e o controlo simultâneo de uma ou mais pessoas com interesses comuns ou complementares para os Estados-membros (art. 12.º).

Esta Diretiva 2011/16/CE foi alterada recentemente pela Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, no que respeita à troca automática de informações em matéria fiscal, que revoga a Diretiva 77/799/CEE.

A Diretiva (UE) 2015/2376 altera o regime da troca automática de informações em matéria fiscal, procedendo à inclusão de uma definição adequada de «decisão fiscal prévia transfronteiriça» e de «acordo prévio sobre preços de transferência», suficientemente ampla para abranger uma vasta gama de situações, incluindo, designadamente, os seguintes tipos de decisões fiscais prévias transfronteiriças e de acordos prévios sobre preços de transferência:

- acordos prévios unilaterais sobre preços de transferência e / ou decisões prévias unilaterais;
- acordos prévios bilaterais ou multilaterais sobre preços de transferência e decisões prévias bilaterais ou multilaterais;
- acordos ou decisões que determinem a existência ou inexistência de um estabelecimento estável;
- acordos ou decisões que determinem a existência ou inexistência de factos com impacto potencial na base tributável de um estabelecimento estável;
- acordos ou decisões que definam o estatuto fiscal de uma entidade híbrida num Estado-Membro, a qual esteja relacionada com um residente de outra jurisdição; e
- acordos ou decisões sobre a base de cálculo num Estado-Membro de depreciação de um ativo que seja adquirido a uma empresa do grupo noutra jurisdição.

Assim, a autoridade competente de um Estado-Membro em que tenha sido emitida, alterada ou renovada uma decisão fiscal prévia transfronteiriça ou um acordo prévio sobre preços de transferência após 31 de dezembro de 2016 deverá comunicar às autoridades competentes de todos os outros Estados-Membros, bem como à Comissão Europeia, mediante troca automática, as informações correspondentes.

Esta comunicação deverá ocorrer no prazo de três meses a contar do fim do semestre do ano civil durante o qual as decisões fiscais prévias transfronteiriças ou os acordos prévios sobre preços de transferência tenham sido emitidos, alterados ou renovados.

De referir que a prestação de informações não deverá conduzir à divulgação de segredos comerciais, industriais ou profissionais ou de processos comerciais, nem à divulgação de informações que sejam contrárias à ordem pública.

Por outro lado, os acordos prévios bilaterais ou multilaterais sobre preços de transferência com países terceiros ficam igualmente excluídos do âmbito da troca automática de informações, caso o acordo fiscal internacional ao abrigo do qual tenha sido negociado o acordo prévio sobre preços de transferência não permita a sua divulgação a terceiros.

Todas as informações recolhidas podem ser utilizadas pelas administrações fiscais dos Estados-membros para a cobrança de impostos, direitos e outras medidas abrangidos pelo artigo 2.º da Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de Março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas entre os Estados membros da União Europeia. Podem ainda ser utilizadas em processos judiciais e administrativos instaurados na sequência da prática de infrações fiscais (n.º 1 do art. 16.º).

Estas informações podem também ser úteis às autoridades de Estados terceiros, devendo neste caso ser transmitidas de acordo com as regras e os procedimentos estabelecidos na presente Diretiva, salvo se o Estado-membro de origem das informações se opuser a essa partilha de informações com um Estado terceiro (n.º 3 do art. 16.º).

Nos termos deste diploma, a autoridade requerida pode prestar à autoridade requerente as informações de que esta necessite para a cobrança dos créditos constituídos no Estado-Membro requerente e notificar ao devedor todos os documentos respeitantes a tais créditos emanados do Estado-Membro requerente. A autoridade requerida pode também proceder, a pedido da autoridade requerente, à cobrança dos créditos constituídos no Estado-Membro requerente, ou tomar medidas cautelares para garantir a sua cobrança (considerando n.º 7).

Quanto ao âmbito de aplicação, esta Diretiva visa todos os créditos respeitantes a impostos e direitos, independentemente da sua natureza, cobrados por um Estado-Membro ou em seu nome, ou pelas suas subdivisões territoriais ou administrativas, incluindo as autoridades locais, ou em seu nome, ou em nome da União (art.º 2.º).

Como outras medidas, importa aqui destacar o programa de troca de informações financeiras lançado pela OCDE em 15-07-2014, intitulado *Common Reporting Standard* (CRS), que prevê a participação de todos os Estados, incluindo os “paraísos fiscais”:

- 54 países, incluindo todos os países da União Europeia menos a Áustria, vão trocar informações a partir de setembro de 2017 (reporte será referente a contas em existência a 31 de dezembro de 2015 e a novas contas abertas a partir de 1 de janeiro de 2016);
- 47 países, incluindo o Mónaco, a Suíça e o Brasil, vão trocar informações a partir de setembro de 2018 (reporte será referente a contas em existência a 31 de dezembro de 2016 e a novas contas abertas a partir de 1 de janeiro de 2017)<sup>20</sup>.

Além deste programa, importa destacar o Plano de Ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE/G20 (2013). Este Plano visa o combate à erosão da base tributária e à deslocalização do lucro das empresas para jurisdições com uma tributação mais baixa ou mais favorável. São aqui referidas algumas das ações previstas no Plano BEPS :

*Ação n.º 3 - Reforçar a troca de informações em matéria fiscal;*

*Ação n.º 5 - Combater as práticas fiscais prejudiciais, incentivando à prevalência da substância real e efetiva em detrimento dos negócios fictícios;*

*Ação n.º 6 - Prevenir a utilização abusiva dos tratados internacionais com vista a obter benefícios fiscais ilegítimos (treaty shopping);*

*Ação n.º 7 - Impedir a criação artificial de estabelecimentos estáveis e garantir a aplicação efetiva das normas relativas a preços de transferência;*

*Ação n.º 12 - Solicitar a divulgação de esquemas de planeamento fiscal agressivo, designadamente em matéria de preços de transferência.*

Em conclusão, existe todo um conjunto de medidas para a troca de informações. Os Estados-membros da União Europeia devem optar entre as Diretivas ou a Convenção da

---

<sup>20</sup> Fonte: <http://www.oecd.org/tax/transparency/GF-annual-report-2016.pdf>

OCDE, sendo que a opção deve ser feita em função do instrumento que garante uma troca real e efetiva das informações fiscais.

## 6 – A cooperação em matéria de cobrança de créditos fiscais

Os Estados têm a possibilidade de ultrapassarem as suas fronteiras territoriais para proceder à cobrança de créditos fiscais<sup>21</sup>. A Convenção atribui, assim, ao Estado requerido a competência necessária para proceder à cobrança de créditos fiscais como se se tratasse dos seus próprios créditos fiscais (art. 11.º, n.º 1), prevendo, para o efeito, que sejam aplicados os prazos previstos na legislação do Estado requerente (art. 14.º) e os privilégios mobiliário e imobiliário deste último (art. 15.º).

Relativamente ao prazo de prescrição, a Convenção prevê, no seu art. 14.º, n.º 1, que deve ser observado o prazo de prescrição das dívidas fiscais fixado pela legislação do Estado requerente e não o prazo determinado pelo Estado requerido, considerando que o prazo a partir do qual deixa de ser exigido a dívida fiscal deve ser da competência exclusiva do Estado requerente. Aplica-se aqui a legislação do Estado requerente em detrimento do Estado requerido, mesmo que o prazo de prescrição previsto no Estado requerido tenha expirado. Enquanto decorrer o prazo de prescrição fixado pelo Estado requerente, mesmo que o prazo de prescrição do Estado requerido tenha expirado, a dívida pode ser cobrada pelo Estado requerido. A Convenção prevê um prazo máximo de prescrição de 15 anos a partir do qual o Estado requerido deixa de ter obrigação de prestar assistência (n.º 3 do art. 14.º). Trata-se de um prazo demasiado extenso para a cobrança de um crédito fiscal, que não contribui, de forma alguma, para a celeridade do procedimento de cobrança e que acaba por pôr em causa a eficácia da cooperação internacional.

No que se refere aos privilégios creditórios, o art. 15.º não prevê que os privilégios de que beneficia o Estado requerido para garantia dos seus créditos fiscais possam ser aplicáveis aos créditos fiscais do Estado requerente, apenas admite a possibilidade de constituição de uma hipoteca sobre os bens imóveis ou a interposição de providências cautelares, nos termos do art. 12.º da Convenção. O Estado requerido pode, a pedido do Estado requerente, adotar providências cautelares de natureza conservatória, com vista à cobrança de impostos definitivos, provisórios ou parciais, incluindo no caso de não ter sido emitido o título executivo ou a cobrança ser contestada pelo Estado requerente em processo administrativo ou judicial. A razão de ser desta medida tem a ver com a necessidade de evitar uma concorrência de privilégios<sup>22</sup> para garantia dos créditos fiscais e a atribuição, em particular, de privilégios injustificados aos créditos fiscais do Estado requerente.

Em termos de procedimento de cobrança, é normalmente atribuída ao Estado requerente a competência para determinar as pessoas e os impostos que podem ser objeto de cobrança por parte do Estado requerido, não estando contudo excluída a possibilidade de essa competência ser partilhada por dois ou mais Estados. O processo de execução fiscal pode também envolver vários responsáveis de diferentes Estados (administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão), sendo estes responsáveis subsidiariamente responsáveis em relação às pessoas coletivas e solidariamente entre si, podendo ser exigido a cada um dos responsáveis solidários, em função da sua quota-parte de responsabilidade, a totalidade da dívida exequenda.

Pode igualmente suceder que o imposto em questão seja considerado como devido por um Estado e não por um outro. O Estado requerente pode obrigar uma pessoa a efetuar o pagamento de um imposto que não é tido como devido pelo Estado requerido, o que pode levar este último a recusar, dentro de certos limites (art. 21.º, n.º 2 da Convenção), a colaboração pretendida em matéria de cobrança. Caso não esteja mesmo em condições de

<sup>21</sup> DE METS, Patrick - Collection and Recovery of Taxes. Tax Tribune. Vol. 29, 2013, p. 82-93.

<sup>22</sup> OCDE e Conselho da Europa, *op. cit.*, p. 73.

poder fornecer a assistência em matéria de cobrança, poderá formular uma reserva nos termos do art. 30.º, n.º 1, al. b) da Convenção.

Mas, se o pedido de cobrança se referir a um imposto que não existe no Estado requerido, o Estado requerente deve indicar o tipo de imposto a cobrar (art. 18.º, n.º 1, al. d)), sendo o Estado requerido o Estado competente para aplicar o procedimento interno mais apropriado em matéria de cobrança dos créditos fiscais, desde que o montante a cobrar exceda os custos efetivos de cobrança ou ultrapasse um montante mínimo a ser fixado pelos Estados partes. Os custos excessivos podem dissuadir os Estados da cooperação administrativa<sup>23</sup>. O Estado requerido pode recusar, nos termos da al. h) do n.º 2 do art. 21.º, o pedido de cooperação se os custos relativos à cobrança do crédito fiscal do Estado requerente excederem o montante do referido crédito.

Para poder efetuar propriamente dito a cobrança, o Estado requerido tem de ter uma autorização expressa ou um título executivo, emitido pelo Estado requerente, que o habilite a efetuar a execução (art. 13.º, n.º 1). O título executivo é a prova da existência de um processo efetivo de cobrança no Estado requerente (al. b) do n.º 1 do art. 13.º), o qual, depois de validado ou homologado pelo Estado requerido (n.º 2 do art. 13.º), serve de base à cobrança no Estado requerido. O que não invalide que um país possa exigir que o título executivo tenha que ser completado ou substituído por um outro para que o Estado requerido possa executar as dívidas fiscais.

Para que o Estado requerido possa proceder à cobrança, o imposto deve estar previamente definido e não seja objeto de uma qualquer reclamação, impugnação ou oposição<sup>24</sup>. Contudo, o n.º 2 do art. 11.º da Convenção admite que, desde que a cooperação em matéria de cobrança não seja recusada pelo Estado requerido, as Partes possam efetuar a cobrança de impostos provisórios e de impostos cuja legalidade seja contestada, bem como realizar uma cobrança antecipada. Esta norma confere aos Estados a possibilidade de antecipar a cobrança dos impostos antes mesmo de concluídos os processos fiscais, desde que sejam respeitados os direitos, liberdades e garantias dos contribuintes, comprometendo-se a reembolsar o contribuinte dos impostos indevidamente recebidos, caso a cobrança tenha sido ilegalmente efetuada. É assim dado ao Estado a garantia da cobrança antecipada dos impostos<sup>25</sup>.

O Estado requerido pode, no âmbito do acordo de cooperação, praticar todo o tipo de atos com vista à cobrança dos créditos fiscais, devendo, para tal, informar o Estado requerente das decisões adotadas, por forma a que este último possa exercer o controlo efetivo sobre a cobrança dos créditos fiscais. É reconhecido ao Estado requerido a faculdade de tomar certas decisões como se fosse o Estado requerente a adotá-las. O Estado requerido tem a possibilidade, por exemplo, de declarar a suspensão ou interrupção do prazo de prescrição ou de realizar atos de inspeção tributária, de acordo com a sua própria legislação, e de os afetar ao Estado requerente. As decisões do Estado requerido produzem efeitos no Estado requerente, depois de o Estado requerido informar o Estado requerente das medidas adotadas, como se tivesse sido o Estado requerente a adotá-las (n.º 2, art. 14.º).

A cooperação em matéria de cobrança também se aplica aos não residentes, mas aqui o art. 11.º exige, como garantia de cooperação em matéria de cobrança, que a dívida não seja contestada pelo não residente e que o Estado requerente tenha esgotado as vias de recurso internas e o seu pedido de cooperação resulte da dificuldade em obter informações sobre a situação do contribuinte. Antes de solicitar a cooperação, os Estados devem ter a

---

<sup>23</sup> Regra geral, os custos normais da cooperação administrativa estão a cargo do Estado requerido e os custos extraordinários (ex.: inspeções, informação bancária, traduções, etc.) a cargo do Estado requerente (art.º 26.º).

<sup>24</sup> Considera-se aqui que a dívida deixa de poder ser contestada depois de decorrido o prazo de reclamação, impugnação ou oposição à execução fiscal.

<sup>25</sup> OCDE e Conselho da Europa, *op. cit.*, p. 65-66.

garantia de que não esteja a correr em paralelo dois processos tributários sobre os mesmos factos tributários em instâncias diferentes.

No caso específico de sucessão tributária, a obrigação de cooperação em matéria de cobrança de impostos tem como limite o valor da herança ou o valor dos bens transmitidos a cada um dos herdeiros, conforme sejam executados os bens sucessórios ou os próprios herdeiros (n.º 3 do art. 11.º). São exigidos aos herdeiros as dívidas constituídas antes e depois do falecimento do *de cuius* relativamente às atividades exercidas, às transações efetuadas ou aos bens possuídos geradores de impostos, mas que não tenham sido pagos à data do falecimento, sendo que cada um dos herdeiros deverá pagar o que proporcionalmente lhe competir na dívida exequenda. Será assim limitada a cooperação em matéria de cobrança de direitos sucessórios ao montante dos bens sucessórios e não será alargado o âmbito da cobrança aos bens pessoais dos herdeiros. Esta limitação justifica-se pelo facto de os herdeiros desconhecerem, na maioria dos casos, as dívidas fiscais do *de cuius* e não saberem se a sucessão é benéfica ou não para eles. Daí que os bens pessoais dos herdeiros não possam ser executados para pagamento da dívida fiscal do *de cuius*. Por isso, no momento do pedido de colaboração, o Estado requerente deve indicar ao Estado requerido o limite do montante a ser cobrado, os bens que integram a sucessão ou os bens recebidos por cada um dos herdeiros<sup>26</sup>.

Quanto ao pagamento, este deve ser feito na moeda do Estado requerido correspondente ao montante do imposto e outras dívidas fiscais. Os Estados podem estabelecer diversas modalidades de pagamento: pagamento imediato, fracionado ou através de compensação. Também podem acordar que a dívida seja fixada na moeda do Estado requerente ou que o valor da dívida seja convertida para a moeda do Estado requerido, segundo a taxa de câmbio em vigor à data do pedido, devendo o Estado requerido transferir para o Estado requerente o montante cobrado, independentemente das variações das taxas de câmbio. Caso o montante recebido pelo Estado requerente seja inferior ao valor da respetiva dívida, essa diferença não pode ser imputada ao contribuinte, devendo a perda ser suportada pelo Estado requerente. Por outro lado, o Estado requerido e o Estado requerente não podem dispor de um crédito sobre o contribuinte superior ao montante do imposto devido para cobrir as despesas resultantes da cooperação administrativa. Os custos terão que ser assumidos pelos Estados, conforme indicado anteriormente.

A matéria da cobrança dos impostos vem também prevista no art.º 27.º da Convenção Modelo da OCDE que trata da cooperação mútua administrativa em matéria de cobrança de impostos, encontra-se intimamente relacionado com a troca de informações entre administrações fiscais. Além da disposição sobre troca de informações prevista no art.º 26.º da Convenção Modelo da OCDE, esta contém também no seu art.º 27.º uma disposição sobre assistência na cobrança de impostos<sup>27</sup>.

Prescreve o art.º 27.º da Convenção Modelo da OCDE que deve ser prestada assistência mútua entre os Estados contratantes no que respeita à recuperação de receitas fiscais, não devendo esta ser restringida pelos já referenciados art.ºs 1.º e 2.º da Convenção Modelo, o que mais uma vez aponta para um alargamento do âmbito da assistência mútua administrativa.

É assim deixada alguma margem de liberdade aos Estados contratantes, podendo estes estabelecer o modo de aplicação da disposição do art.º 27.º<sup>28</sup>, isto é, impedir esta forma de assistência mútua ou impor-lhe limitações.

---

<sup>26</sup> OCDE e Conselho da Europa, *op. cit.*, p. 67.

<sup>27</sup> "Article 27 and commentary of the model tax convention on income and on capital", Condensed Version, 15 July 2005 (disponível em [www.oecd.org](http://www.oecd.org)).

<sup>28</sup> OECD, *Manual on the implementation of assistance in tax collection – "Draft module on a Model Memorandum of Understanding on assistance in tax collection based on Article 27 of the OECD model tax convention on income and capital"*, 2007.

Ao nível da União Europeia foram também adotadas medidas destinadas a assegurar a assistência mútua em matéria de cobrança de créditos. Trata-se da Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de Março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas (revoga a Diretiva n.º 2008/55/CE, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2012).

### **7 – Notificação dos contribuintes**

Os Estados devem acordar entre si a forma e a natureza dos documentos que devem ser objeto de notificação. O Estado requerente deve, de acordo com o seu direito interno, notificar por escrito o Estado requerido para que se estabeleça a cooperação entre os Estados e que os contribuintes residentes no Estado requerido cooperem com as administrações tributárias.

O Estado requerido deve notificar o contribuinte, a pedido do Estado requerente, segundo a forma prevista na sua legislação interna, como se se tratasse dos seus próprios contribuintes e de documentos internos (al. a) do n.º 2 do art. 17.º). O Estado requerido deve notificar o destinatário das decisões administrativas ou judiciais pronunciadas pelo Estado requerente, relativamente aos impostos abrangidos pela Convenção e, para tal, deve seguir a forma prevista no seu direito interno (al. b) do n.º 2 do art. 17.º).

O Estado requerido pode ainda notificar o contribuinte de acordo com a forma exigida pelo Estado requerente. A Convenção admite a possibilidade, no n.º 3 do art. 17.º, do envio diretamente ao contribuinte, por via postal, das notificações de liquidação, de cobrança e de outros documentos. O Estado requerido poderá pedir ao Estado requerente que o documento seja traduzido numa das línguas oficiais do Conselho da Europa ou da OCDE (inglês ou francês), apesar de a tradução dos documentos não ser uma exigência legal. Caso o Estado requerido rejeite essa possibilidade, por considerar que o envio por correio não tem o mesmo valor que a notificação praticada nos termos do direito do Estado requerente, poderá formular uma reserva nos termos da al. e) do n.º 1 do art. 30.º.

No caso de os contribuintes residentes no estrangeiro se encontrarem em parte incerta, os Estados poderão enviar os documentos através de missões consulares ou afixá-los em edifícios públicos<sup>29</sup>. Assim, se uma pessoa se encontrar no território de um Estado terceiro, o Estado requerido pode notificar essa pessoa por via postal ou edital ou ainda através dos serviços consulares (n.º 3 do art. 17.º).

### **8 – Limites à cooperação administrativa em matéria fiscal**

A cooperação administrativa em matéria fiscal pode sofrer algumas limitações no caso de recusa de um dos Estados em fornecer a devida informação ou prestar assistência necessário, de elevados custos decorrentes do processo de cooperação administrativa e de litígios em matéria de competência para apreciar os pedidos dos contribuintes.

A Convenção criou uma série de obrigações para os Estados partes, impondo ao Estado requerido o dever, nomeadamente, de informar o Estado requerente do início da colaboração, das medidas adotadas, da notificação de documentos ao contribuinte, do estado do processo de cobrança, da impossibilidade em satisfazer o pedido e dos resultados obtidos, positivos ou negativos (n.º 1, do art. 20.º).

O Estado requerido deve recorrer a todos os meios necessários para recolher as informações solicitadas pelo Estado requerente e usar os procedimentos administrativos ou judiciais mais adequados para obter as informações solicitadas (n.º 3 do art. 21.º). Não pode o Estado requerido se recusar, por exemplo, a prestar informações que relevam do sigilo bancário. De acordo com o n.º 4 do art. 21.º, o Estado requerido não se pode recusar a fornecer informações bancárias, desde que o pedido seja efetuado de acordo com o regime

---

<sup>29</sup> OCDE e Conselho da Europa, *op. cit.*, p. 75.

legal instituído<sup>30</sup>. A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem o consentimento do titular quando se verifica, nomeadamente, a prática de crimes fiscais, a falta de veracidade da declaração ou a falta da própria declaração, a existência de indícios de acréscimos de património não justificados, a não conformidade dos registos contabilísticos e a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria coletável<sup>31</sup>. Nestes casos, o Estado requerido é obrigado a facultar, mediante autorização administrativa ou judicial, o acesso às informações e documentos bancários para a comprovação dos elementos atrás referidos (n.º 4 do art. 21.º). Também o Estado requerido não pode, injustificadamente, recusar-se a fornecer informações detidas por sociedades de capitais, fundações e outras organizações por entender que estas informações relevam do segredo profissional<sup>32</sup>.

O Estado requerido não é igualmente obrigado a tomar medidas que não estejam previstas na sua legislação ou prática administrativa ou que não sejam admitidas pelo Estado requerente (al. a) do n.º 2 do art. 21.º)<sup>33</sup>. Em termos gerais, o Estado requerido não pode, tendo em conta o princípio da reciprocidade<sup>34</sup>, recolher informações que não sejam autorizadas pelo Estado requerente e ser, assim, obrigado a prestar assistência que o Estado requerente não está disposto a dar, nem pode ser obrigado a fornecer mais informações do que aquelas que são estritamente necessárias, só podendo reunir as informações solicitadas de acordo com lei e prática administrativa em vigor.

Qualquer recusa de colaboração por parte do Estado requerido deve, aliás, ser justificada, até para que o Estado requerente possa corrigir ou completar o seu pedido, se for o caso (art. 20.º, n.º 2). Tal situação pode ocorrer no caso de os Estados partes terem sistemas administrativos diferentes que os impedem mesmo de cooperar. Nestas situações, o Estado requerido não é obrigado a justificar os motivos da sua recusa de cooperação. Tal sucede nas situações, por exemplo, de informação de natureza confidencial em matéria comercial, industrial ou profissional, de aplicação de medidas suscetíveis de violar a lei ou a prática administrativa interna, de comunicação de informações que o Estado requerido não poderia, de forma alguma, possuir ou que não são não permitidas pela lei ou a prática administrativa do Estado requerente, de transmissão de informações para além daquelas que o Estado requerente necessita, de violação das convenções de dupla tributação ou de outras convenções ou acordos celebrados com o Estado requerente, de não respeito pelos direitos, liberdades e garantias do contribuinte, de cooperação no caso de o Estado requerente não ter esgotado todos os recursos internos e de uma cooperação que representa um custo administrativo desproporcionado face às vantagens que o Estado requerente pretende obter.

Por outro lado, o Estado requerido pode recusar-se a prestar assistência se a tributação no Estado requerente for “contrária aos princípios tributários geralmente aceites” (al. e) do n.º 2 do art. 21.º) ou violar as disposições de uma convenção de dupla tributação, no que se refere às taxas de retenção na fonte ou à determinação do lucro tributável<sup>35</sup>, e se da aplicação da Convenção resultar uma discriminação entre os nacionais do Estado requerido e do Estado requerente em matéria, por exemplo, de reconhecimento de direitos, liberdades e garantias (al. f) do n.º 2 do art. 21.º). O Estado requerido pode, assim, recusar um pedido de colaboração se as informações solicitadas pelo Estado requerente forem

---

<sup>30</sup> Relatório da OCDE, “Melhorar o Acesso às Informações Bancárias para Efeitos Fiscais”, 2000.

<sup>31</sup> Art. 63.º-B da Lei Geral Tributária.

<sup>32</sup> OCDE e Conselho da Europa, *op. cit.*, p. 89-90.

<sup>33</sup> OCDE e Conselho da Europa, *op. cit.*, p. 82.

<sup>34</sup> OBERSON, Xavier, *The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, Janeiro 2002, p. 15.

<sup>35</sup> OCDE e Conselho da Europa, *op. cit.*, p. 86.

usadas para aplicar ou executar uma disposição da legislação fiscal desse Estado que crie uma discriminação em relação aos cidadãos do Estado requerido<sup>36</sup>.

Os custos decorrentes do processo de cooperação administrativa podem constituir um outro limite à cooperação administrativa. A troca de informações apresenta “custos correntes” e “custos extraordinários” que as partes têm que assumir. A responsabilidade pelos primeiros será da parte requerida, mas os segundos já serão suportados pela autoridade requerente. A terminologia “custos diretos” e “custos indiretos” é também utilizada em alguns dos acordos celebrados entre os Estados. No caso em concreto, as inspeções fiscais no estrangeiro (recorde-se, uma das modalidades admitidas) poderão diminuir os custos suportados por ambas as partes.

Um dos outros limites tem a ver com a competência para apreciar os pedidos dos contribuintes relativamente cobrança de uma dívida realizada num outro Estado. Quando uma dívida é apurada num determinado Estado e a cobrança efetuado noutro Estado, levanta-se logicamente a questão de saber quais são as instâncias ou as autoridades competentes para apreciar os pedidos dos contribuintes. O art. 23.º da Convenção prevê que o pedido seja apresentado junto das autoridades onde se praticou o ato tributário, em matéria, por exemplo, de incidência, liquidação ou cobrança do imposto. O que significa que as medidas adotadas pelo Estado requerido, que relevam da sua competência, devem ser impugnadas junto das instâncias competentes desse Estado e não outro.

Não pode, por exemplo, o contribuinte opor-se a uma execução fiscal no Estado requerido, com base no título emitido pelo Estado requerente, ou alegar que o montante da dívida não está correto atendendo aos pagamentos que foram feitos no Estado requerente. Compete às autoridades nacionais do Estado requerente ou do Estado requerido pronunciarem-se sobre as questões que relevam da sua competência e que tenham sido apresentadas posteriormente ao pedido de cooperação administrativa. Uma reclamação ou impugnação poderá, contudo, ser apresentada antes do pedido de cooperação se as Partes assim o entenderem, conforme dispõe o n.º 2 do art. 11.º.

Mas, sempre que o contribuinte decide reagir contra uma decisão administrativa, o Estado requerente deve informar o Estado requerido da decisão do contribuinte para que este proceda à suspensão do procedimento de cobrança, salvo disposição em contrário no n.º 2 do art. 11.º, antes de causar qualquer prejuízo ao contribuinte. Por outras palavras, o Estado requerente deve pedir ao Estado requerido que suspenda o procedimento de cobrança até à decisão do Estado requerente, podendo este último solicitar ao Estado requerido que adote determinadas providências cautelares (art. 23.º, n.º 2).

Para evitar manobras dilatórias por parte do contribuinte, o Estado requerido poderá exigir do contribuinte, mediante acordo com o Estado requerente, a prestação de uma caução para garantia da cobrança.

Também está previsto a possibilidade de o Estado requerente e o contribuinte recorrerem à via alternativa de resolução de litígios e decidirem a questão por via amigável (n.º 3 do art. 23.º).

Todas estas situações de recusa de prestação de assistência devem ser interpretadas restritivamente<sup>37</sup> no sentido de a Convenção não admitir outras recusas para além daquelas que estão consagradas na Convenção.

Ainda como limite à cooperação administrativa em matéria fiscal, temos as reservas à Convenção. É possível que um Estado não esteja em condições, por razões de ordem política, de fornecer toda a assistência exigida pela Convenção. Por isso, pode, no momento da aceitação, aprovação, ratificação ou após a entrada em vigor da Convenção, formular uma ou mais reservas.

<sup>36</sup> OCDE e Conselho da Europa, *op. cit.*, p. 87.

<sup>37</sup> GANGEMI, Bruno, “*International mutual assistance through exchange of information: general report*”, International Fiscal Association, *Cahiers de Droit Fiscal*, Volume LXXVb, 1990, p. 31.

O art. 30º da Convenção prevê que um Estado possa formular uma reserva em relação a uma determinada categoria de impostos e formas de cooperação, bem como determina também que as informações respeitantes à categoria de impostos objeto de reserva não possam ser utilizadas por um outro Estado (n.º 5 do art. 30.º). Assim, se um Estado se recusar a prestar assistência em relação à categoria de impostos objeto da reserva, também não pode solicitar assistência às Partes que tenham aceite a reserva.

A Convenção prevê a possibilidade de formular reservas sobre as seguintes matérias:

- a) os impostos enumeradas na al. b) do n.º 1 do art. 2.º da Convenção;
- b) a cobrança de créditos fiscais;
- c) os créditos fiscais anteriores à entrada em vigor da Convenção;
- d) a notificação de documentos sobre qualquer tipo de imposto;
- e) a notificação por via postal, prevista no art. 17.º, n.º 3, de documentos emitidos por um Estado estrangeiro destinados a uma pessoa residente no Estado parte;
- f) crimes fiscais praticados a partir de 1 de janeiro ou após o 1º de janeiro do 3º ano anterior à Convenção, prevendo-se a aplicação exclusiva da Convenção no caso de cooperação administrativa relativa a exercícios fiscais com início em 1 de janeiro ou depois de 1 de janeiro do 3º ano anterior ao ano em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor em relação a uma Parte ou, na ausência de exercício fiscal, no caso de cooperação administrativa em matéria de obrigações fiscais geradas em 1 de janeiro ou após 1 de janeiro do 3º ano anterior ao ano em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor em relação a uma Parte.

Este sistema de reservas visa incentivar os Estados a aderirem à Convenção e cooperarem em matéria fiscal sobre as matérias que não tenham sido objeto de reserva. Este regime não é muito diferente do previsto nos art. 19.º a 23.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23 de maio de 1969. Só não permite a formulação de reservas que contrariem o objeto e o fim da Convenção.

## 9 – A confidencialidade da informação

Os Estados não podem divulgar informações sobre as pessoas abrangidas pela troca de informações. A confidencialidade da informação está incluída nas disposições específicas do articulado das convenções bilaterais. As disposições sobre confidencialidade consagradas nas convenções sobre a troca de informações não podem aliás ser postas em causa pelas leis nacionais.

A informação trocada não pode ser usada para fins diferentes dos fins para os quais a informação foi trocada ou para outras questões. É uma questão com especial relevância nas situações de investigação de branqueamento de capitais, de combate à corrupção ou ao financiamento do terrorismo.

Os pedidos de informação levantam a questão do sigilo comercial, profissional, industrial ou outro, e são, por conseguinte, suscetíveis de violar a vida privada e profissional dos contribuintes. Convém aqui destacar o trabalho da OCDE na elaboração de um manual de referência sobre fontes de informação<sup>38</sup>.

Desde que respeitem os fins indicados no n.º 2 do art. 22.º, os pedidos de informação não violam o princípio da confidencialidade se as informações transmitidas pelo Estado requerido ao Estado requerente beneficiarem da mesma proteção que as informações internas<sup>39</sup> (n.º 1 do art. 22.º), se as autoridades competentes do Estado requerente estiverem sujeitas ao dever de sigilo relativamente às informações que lhes são transmitidas

<sup>38</sup> OECD reference guide on sources of information from abroad, update of 26<sup>th</sup> January 2006 (disponível em [www.oecd.org](http://www.oecd.org)).

<sup>39</sup> O princípio da confidencialidade ou qualquer outro dever de segredo está legalmente regulado ao nível de cada Estado. Cf. DOUVIER, Pierre-Jean, *Droit fiscal dans les relations internationales*, Ed. Pedone, Paris, 1996, p. 20; OCDE e Conselho da Europa, *op. cit.*, p. 92.

e se as informações forem transmitidas depois de devidamente autorizadas pela autoridade competente (n.º 4 do art. 22.º).

Os contribuintes podem impedir a utilização abusiva das informações confidenciais transmitidas pelo Estado requerido ou o abuso do poder discricionário da administração tributária, tal como o Estado requerido também se pode recusar a prestar informações confidenciais (por exemplo, as informações comunicadas aos advogados pelos seus clientes) se, ao nível do direito interno, beneficiarem de uma proteção absoluta e, ao nível internacional, se enquadrarem numa convenção ou acordo internacional, tal como a Convenção para a Proteção das Pessoas relativamente ao Tratamento Automatizado de Dados de Carácter Pessoal de 28-01-1981 e o seu Protocolo adicional de 8-11-2001, que visam proteger a vida privada das pessoas ou a Convenção Europeia de Auxílio Judiciário Mútuo em Matéria Penal (n.º 30)<sup>40</sup>, que prevê uma cooperação judiciária que inclui os crimes de natureza fiscal. E mesmo que a recusa em comunicar as informações seja contestada pelo Estado requerente, não se prevê que os tribunais do Estado requerido se possam pronunciar sobre as reclamações apresentadas na base da legislação do Estado requerente para tentar obter as informações solicitadas.

Além disso, há situações em que os Estados partes não têm que prestar informações, quando contrariam a ordem pública ou violam os interesses vitais do Estado (al. d) do n.º 2 do art. 21.º). É o que pode suceder no caso, por exemplo, de serem comunicadas informações confidenciais, obtidas no âmbito de uma inspeção tributária a uma empresa pública, que relevam do segredo de Estado ou no caso de a comunicação de informações confidenciais resultar para o sujeito passivo na aplicação de uma pena excessiva. A cláusula da ordem pública pode servir aqui de artifício ao Estado requerido para se recusar a transmitir informações ao Estado requerente sem ter de se justificar<sup>41</sup>.

Caso a comunicação de informações confidenciais levante sérias dúvidas ou seja suscetível de violar direitos, liberdades e garantias dos contribuintes, o Estado requerido pode formular uma reserva. A al. d) do n.º 2 do art. 21.º prevê, para o efeito, a possibilidade de formulação de reservas relativamente à comunicação de informações com carácter de confidencialidade. Esta possibilidade deve ser interpretada restritivamente na medida em que uma interpretação extensiva desta faculdade pode dificultar a troca de informações entre administrações fiscais. Também, a informação objeto de reserva (art. 30.º, n.º 1, al. a)), não pode ser utilizada por um Estado para outros fins (n.º 3 do art. 22.º), salvo nos casos previstos no n.º 4 do art. 23.º.

A Convenção admite, contudo, a possibilidade de as informações obtidas serem utilizadas para fins de interesse superior, desde que a legislação do Estado fornecedor das informações o permita (n.º 4 do art. 23.º). As informações obtidas no âmbito de processos fiscais podem, assim, ser úteis a certos tipos de processos em matéria, por exemplo, de luta contra o branqueamento de capitais, a corrupção e o terrorismo. São matérias que derrogam o princípio da confidencialidade, desde que utilizadas para fins diferentes dos previstos na Convenção e sempre que não afetam os direitos e interesses dos Estados e dos contribuintes.

### **Conclusão**

A Convenção não se limita apenas a definir as linhas gerais de cooperação administrativa em matéria fiscal mas incentiva também à cooperação multilateral, deixando aos Estados partes a liberdade de fixar, de comum acordo, as modalidades de aplicação da Convenção.

---

<sup>40</sup> Resolução da Assembleia da República n.º 39/94, de 14 de Julho.

<sup>41</sup> TIXIER, Gilbert e GEST, Guy, *Droit fiscal international*, 4. ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1985, p. 446.

A Convenção é o principal instrumento jurídico multilateral em vigor nesta matéria, que admite que os Estados membros e não membros da OCDE possam tornar-se Partes na Convenção, alterada pelo Protocolo de 1 de junho de 2011, prevendo uma cooperação mais alargada do que a Diretiva 2011/16/CE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, alterada pela Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, que apenas vinculam os Estados membros da União Europeia.

A Convenção prevê uma troca completa de informações a pedido do Estado requerente em vários domínios de tributação e relativamente aos residentes dos Estados partes, com o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscais e contribuir para uma melhor aplicação das normas fiscais nacionais. É dada a possibilidade aos Estados de adotar todas as medidas necessárias ao apuramento da situação fiscal dos sujeitos passivos, que sejam suscetíveis de serem aplicadas em qualquer uma das fases da avaliação, inspeção e cobrança dos créditos fiscais, de acordo com a lei interna dos respetivos Estados partes.

Muitas destas regras se destinam à cobrança de créditos fiscais fora do território nacional e visam atribuir ao Estado requerido competência para a respetiva cobrança como se se tratasse dos seus próprios créditos fiscais, impondo ao Estado requerido o dever de utilizar os meios necessários para a recolha de informações e a utilização de procedimentos administrativos ou judiciais mais adequados à obtenção das informações solicitadas. Esta atribuição de competências ao Estado requerido acaba por se traduzir numa transferência de responsabilidades do Estado requerente para o Estado requerido e conduzir a uma exoneração do Estado requerente da responsabilidade principal em matéria fiscal, fazendo recair sobre o Estado requerido um conjunto de obrigações fiscais que extravasam o âmbito das suas competências.

O sucesso desta cooperação administrativa em matéria fiscal não depende apenas da relação entre as administrações tributárias mas também da competência das administrações tributárias e dos métodos utilizados. O resultado da cooperação está assim dependente da eficácia das próprias administrações tributárias e das legislações e práticas administrativas em vigor em cada Estado. Todas as formas tendentes à troca de informações admissíveis correntemente pressupõem uma maior solidariedade e cooperação mútua administrativa, bem como uma eliminação das desconfianças entre as jurisdições.

A eficiência da troca de informações passa igualmente pela utilização das novas tecnologias. Foram neste sentido emitidas várias recomendações no tocante à transmissão da informação por meio das novas tecnologias (uso de números de identificação fiscal num contexto internacional, formato magnético *standard* para troca automática, memorando acerca da troca automática e acordo modelo para inspeções fiscais simultâneas).

Contudo, a par dos vários instrumentos bilaterais e multilaterais existentes, será necessário melhorar a sua eficiência, aprofundar as modalidades de assistência mútua, moldar as disposições internacionais às legislações dos diferentes Estados e vice versa, assegurar a confidencialidade das informações, reduzir os custos decorrentes do processo de cooperação administrativa, limitar no tempo a resposta aos pedidos solicitados, resolver com celeridade e eficácia as outras questões práticas e procedimentais específicas e garantir a compatibilidade das disposições internacionais com as legislações dos países em questão.

### Referências bibliográficas

- BECKER, Helmut / WURM, Felix J., *Double Taxation Conventions and the Conflict between International Agreements and subsequent Domestic Laws*, Intertax 1988.
- BROWN, Karen B., "Allowing tax laws to cross borders to defeat international tax avoidance: the convention on mutual administrative assistance in tax matters", in *Brooklyn Journal of International Law*, v. 15, 1989.
- DE METS, Patrick - Collection and Recovery of Taxes. *Tax Tribune*. Vol. 29, 2013, p. 82-93.
- DOUVIER, Pierre-Jean, *Droit fiscal dans les relations internationales*, Ed. Pedone, Paris, 1996.

- GANGEMI, Bruno, "*International mutual assistance through exchange of information: general report*", International Fiscal Association, *Cahiers de Droit Fiscal*, Volume LXXVb, 1990.
- OCDE e Conselho da Europa, *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale: Amendée para le Protocole de 2010*, ed. OCDE, 2011.
- OECD, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes* (approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006) – module on general and legal aspects of exchange of information ([www.oecd.org](http://www.oecd.org)).
- OECD, *Manual on the implementation of assistance in tax collection – "Draft module on a Model Memorandum of Understanding on assistance in tax collection based on Article 27 of the OECD model tax convention on income and capital"*, 2007.
- OCDE, *Melhorar o Acesso às Informações Bancárias para Efeitos Fiscais*, 2000.
- OLIVEIRA, Maria Odete, *O intercâmbio da informação tributária*. Coimbra, Almedina, 2012.
- PLAGNET, Bernard, *Droit fiscal international*, Ed. Litec, Paris, 1986.
- PRATS, Francisco Alfredo Garcia, "La asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria", in Ezquerro, Teodoro Cordón (Dir.), *Manual de fiscalidad internacional*, 2. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- OBERSON, Xavier, *The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, Janeiro 2002.
- TEIXEIRA, Glória, "A Fraude Fiscal e o Princípio da Transparência", in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 422, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Lisboa, Julho-Dezembro de 2008.
- TIXIER, Gilbert e GEST, Guy, *Droit fiscal international*, 4. ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1985.
- VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011.
- XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 2011.