

A POSIÇÃO JURÍDICA DO SUJEITO PASSIVO NO ÂMBITO DA TROCA DE INFORMAÇÕES ENTRE ESTADOS

THE LEGAL POSITION OF TAXPAYER UNDER THE EXCHANGE OF INFORMATION BETWEEN STATES

João Félix Pinto Nogueira¹

Andrea Rodrigues Guerreiro²

Resumo

O presente trabalho pretende identificar um acervo de direitos que garanta a tutela dos sujeitos passivos subjacentes às trocas de informações entre Estados. Apresentaremos reflexões em torno de uma proposta de regime, com base na tricotomia direitos de notificação, participação e impugnação. Palavras-chave: Sujeitos Passivos. Troca de informações. Direitos processuais.

Abstract

The present work seeks to identify a collection of rights that ensure the protection of tax payers underlying exchange of information between States. Acknowledging the existence of a gap, we shall present reflections around a scheme proposal on the basis of notification, consultation and participation rights.

Keywords: Exchange of informations. Taxpayers. Procedural rights.

1 Doutor em Direito pela Universidade de Santiago de Compostela. Responsável pela cadeira de mestrado de Direito Tributário Europeu nas Universidades Católica de Lisboa, Católica do Porto, Santiago de Compostela e Pontifícia Comillas de Madrid. Adjunct to the Academic Chairman of IBFD - International Bureau for Fiscal Documentation, Amsterdã, Países Baixos

2 Mestre em Direito Fiscal na Universidade Católica Portuguesa. Advogada estagiária na Sociedade de Advogados Carlos Pinto de Abreu e Associados.

Introdução

O conceito de “Aldeia Global”, cunhado por Herbert Marshall McLuhan³ e hodiernamente bastante utilizado expressa em plenitude a ideia de que, nos tempos modernos, as novas tecnologias e meios de comunicação tendem a encurtar as distâncias físicas, reduzindo o nosso planeta à dimensão comunicacional de uma “aldeia”. Assistimos, hoje, a um mundo interligado, com estreitas relações económicas, políticas e sociais.

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

A assistência mútua em geral, e a troca de informações em particular mostram-se determinantes para as novas estratégias de luta contra a fraude e planeamento fiscal⁴ (ou, na sua conceptualização mais recente, contra o “planeamento fiscal agressivo”)⁵.

A existência deste interesse comum tem levado as grandes potências a reunirem-se para discutir novas modalidades de assistência mútua entre as autoridades tributárias (OCDE, 2013). De forma mais radical, alguns Estados e organizações têm vindo a induzir os demais Estados a celebrar acordos de troca de informações, sob pena de aplicação de medidas sancionatórias⁶.

Todos os Estados – espontaneamente ou *motivados* pelo receio de serem integrados em listas negras, cinzentas ou de outras cores⁷ – estão a repensar o

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

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

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

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

7 Veja-se, por exemplo, o que ocorreu com o Luxemburgo, o Chipre, as Ilhas Virgens Britânicas e as Ilhas Seychelles, países que foram classificados como “Non-Compliant” no 6.º Encontro do Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, que decorreu em Jakarta, em Novembro 2013: “This meeting marked the adoption of ratings for the first 50 jurisdictions on their level of compliance with the internationally agreed standard for exchange of information. The ratings have been applied in respect of each of the 10 essential elements in the Global Forum’s Terms of Reference as well as an overall rating ranging from Compliant, to Largely Compliant, Partially Compliant and finally Non-Compliant.” – *Statement of Outcomes*.

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

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

Ao passo que os procedimentos tributários internos dos vários países consagram a tutela da posição jurídica do sujeito passivo tanto ao nível do procedimento como do processo, atribuindo-lhe direitos e garantias com tutela legal e / ou constitucional, o procedimento de troca de informações internacional, que se quer global e massificado, não contém uma definição suficiente ou adequada. Neste âmbito não existe convenção, regulamento, directiva, código de conduta ou mesmo um instrumento de *soft law* que regule a matéria.

O tema não é meramente teórico e a generalidade dos procedimentos de troca de informação trata a lume todos os problemas derivados da falta de previsão normativa. Pelo que, a nossa investigação focar-se-á na busca pela definição de um estatuto de protecção do sujeito passivo, como administrado, quando envolvido num procedimento de troca de informações internacional.

1 Assistência mútua e globalização

1.1 Assistência mútua e protecção de direitos

A troca de informações mostra-se como um instrumento fundamental na luta contra a fraude e a evasão fiscal. Através dela, dificulta-se a acção de algumas multinacionais que, aproveitando-se da falta de harmonização ou de coerência entre as legislações internas, promovem esquemas de planeamento fiscal agressivo. É, também, eficaz ao nível de determinadas condutas de pessoas singulares, as quais continuam a esconder e a não declarar os seus rendimentos, colocando-os em contas *offshore* sujeitas a regimes claramente mais favoráveis (COKFIELD, 2010, p. 427).

No entanto, uma promoção desmesurada da troca de informações pode trazer consequências bastante negativas. Alguns autores descrevem a mesma como “um instrumento perigoso, cuja utilização há que limitar” (MESQUITA, 1993,

p. 351). Efectivamente, existem certos riscos para o sujeito passivo, como o de intrusão desproporcionada na sua vida privada, o do seu uso para fins diferentes dos inicialmente previstos ou o da falta de rigor no manuseamento da informação obtida (por exemplo com a sua retransmissão a sujeitos não autorizados). Estas questões foram já objecto de alguma regulação⁸, o que levou a que se gerá-se uma certa “ilusão” de, assim, estarem já expressamente previstos mecanismos de protecção da posição do sujeito passivo (no sentido em que “os limites à assistência administrativa constantes dos instrumentos internacionais constituem a primeira garantia do contribuinte” (MESQUITA, 2003, p. 351)). É possível que o sujeito derive (directa ou indirectamente) uma posição jurídica protegida desses limites (ou de outras normas procedimentais destinadas a regular a relação entre Estados)⁹. Mas a verdade é que a determinação de limites (estatais) à troca de informações não equivale a regular a posição jurídica do administrado, afectado por essa troca ou de outras normas destinadas os procedimentos *intra* Estados.

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

Este entendimento transporta-nos para uma situação em que os direitos dos sujeitos passivos ficam dependentes da volatilidade da discussão política em cada momento. Como refere AMARAL (1941, p. 61-62), o entendimento sempre terá de ser o de que “há que prosseguir, sem dúvida, o interesse público, mas respeitando simultaneamente os direitos subjectivos e os interesses legalmente protegidos dos particulares”. Num procedimento que se quer universal, é contraditório deixar a cargo de cada país a fixação dos direitos a atribuir aos sujeitos passivos. No quadro actual de atribuição de competências, pode, até, correr-se o risco de se chegar a uma situação em que um Estado determina, unilateralmente, não conceder quaisquer direitos e garantias mesmo quando em idêntico procedimento interno o faça! É de questionar como é que num procedimento tão intrusivo, que permite que sejam trocadas informações que se encontram a milhares de quilómetros de distância, sobre os mais diversos aspectos da vida de um cidadão, geradas em contextos culturais e administrativos

⁸ E ainda assim, trata-se mais da conformação de um dever que impende sobre os Estados do que de um verdadeiro direito do sujeito passivo. *Vide* o art. 16.º da Directiva e o art. 22.º da Convenção.

⁹ Como o artigo 16.º da Directiva em matéria de troca de informações.

tão distintos, não esteja expressamente definido que intervenção pode ter o sujeito passivo. A natureza transnacional deste mecanismo impõe, por si só, o estabelecimento de princípios, garantias e direitos procedimentais próprios, que permitam aos Estados intervenientes saber que papéis desempenham na tutela do sujeito passivo subjacente ao pedido.

1.2 Protecção jurídica: do nível doméstico ao nível internacional

Ao nível interno, a maioria dos Estados contam com “leis gerais”, “códigos”, “cartas” ou outros instrumentos, ao nível de *hard* ou *soft law*, os quais visam a definição de alguns dos princípios e direitos fundamentais aplicáveis às questões fiscais e, em especial, os direitos e obrigações impostos aos contribuintes e às administrações tributárias. O âmbito dos instrumentos, as suas regras de execução, a sua estrutura e o conteúdo dos direitos e obrigações neles previstos variam consideravelmente entre os diversos países (NYKEL; SEK, 2009, p. 130-131). Nos dias de hoje encontramos desde sistemas com um catálogo exaustivo de direitos, liberdades e garantias até casos em que o “sistema de protecção” não se encontra expressamente plasmada num instrumento legislativo (TAXUD.D.2, 2013, p. 3, 10).

Os principais aspectos em que estes “códigos” diferem, são os seguintes (NYKEL; SEK, 2009, p. 132-134; TAXUD.D.2., 2013):

- O número das posições normativas individuais protegidas. Apesar das disparidades, o relatório “Taxpayers rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD countries” (OCDE, 1990) permite-nos concluir que existe, de facto, um acervo de direitos e obrigações comumente reconhecidos aos contribuintes, pela generalidade dos países da OCDE. A nota prática (OCDE, GAP002, p. 3) preparada pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, por referência ao citado relatório, procede a um elenco desse tronco comum: i) o direito a ser informado; ii) assistido; iii) ouvido; iv) ao recurso; v) a pagar apenas o montante de imposto devido, e ainda; vi) direito à segurança jurídica; vii) à privacidade; viii) à confidencialidade; e, ix) ao sigilo. No que respeita a obrigações encontramos: a i) obrigação de honestidade; ii) de cooperação; iii) de prover informação correcta e de modo tempestivo, bem como; iv) de manter registos das transacções; v) e de pagar os impostos pontualmente.

- Os destinatários dessa protecção: esta pode abranger a totalidade ou apenas parte dos sujeitos passivos, e os factores mais utilizados para a diferenciação são os da forma do sujeito passivo (singular, colectiva) e o da residência (distinguindo-se entre residentes e não residentes).
- O âmbito de impostos: existindo posições jurídicas protegidas em relação a todos os impostos e outras em relação a parte ou um deles.
- A natureza jurídica: distinguindo-se entre total, parcialmente e não vinculativos.
- Idiomas utilizados: na(s) língua(s) nacional(is) ou tradução noutros idiomas.
- O grau de simplicidade da informação contida, dependendo da acessibilidade à mesma: distinguindo-se entre direitos acessíveis directamente pelo cidadão e aqueles dependentes de “interpretação” por agente especializado.
- O formato: fazendo-se uma diferenciação entre a utilização da forma impressa e dos em suporte electrónico.

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

2 Fontes ou mecanismos de protecção

2.1 Convenção multilateral sobre assistência mútua em matéria tributária

A Convenção (de 1988 porém revista em 2010), é o resultado do trabalho conjunto do Conselho da Europa e da OCDE. É acompanhada de um Relatório Explicativo¹⁰ o qual foi revisto em 2010, essencialmente com base nos comentários então em vigor relativamente ao art. 26.º, da CM OCDE¹¹. Às disposições da Convenção (alterada pelo Protocolo de 2010), que seguem as normas correspondentes da CM OCDE de 2008, deverá ser dada a mesma interpretação constante dos respectivos Comentários da CM OCDE.

¹⁰ O texto do Relatório Explicativo, elaborado pelo comité de peritos, transmitido ao Comité de Ministros do Conselho da Europa e ao Conselho da OCDE, e aprovado pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, não é um instrumento de interpretação oficial do texto da Convenção embora possa facilitar a compreensão das disposições nela contidas.

¹¹ Entretanto estes foram alterados por uma recomendação da OCDE de 17 de Julho de 2012.

No preâmbulo¹² da convenção pode ler-se que a cooperação internacional facilita a correcta determinação das obrigações fiscais e contribui para que os direitos dos contribuintes sejam respeitados; que toda e qualquer pessoa tem direito ao procedimento legal adequado com vista à determinação dos seus direitos e obrigações; e que os Estados deveriam esforçar-se no sentido de proteger os legítimos interesses do contribuinte, concedendo-lhe protecção adequada.

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

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

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

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

¹² Em particular, parágrafos 6, 7, 26, e 28 do Preâmbulo da Directiva.

O comentário *infra* contém sugestões úteis de actuação, mas, só por si, não garante qualquer protecção relevante, dado fazer depender a protecção jurídica do sujeito passivo do direito interno de cada Estado. Aliás, veja-se que o n.º 3, do art. 4.º, da Convenção, que atribui a um Estado o direito a informar os seus residentes ou nacionais de que procederá ao envio de informações que lhes dizem respeito, constitui uma *opção* que poderá (ou não) ser exercida pelo Estado requerido, e não uma garantia atribuída ao sujeito passivo independentemente da vontade desse Estado (CALDERÓN, 2000, p. 466).

2.2 Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da ocde

A CM OCDE surgiu com o propósito de resolver, de forma uniforme, os problemas que se suscitam no domínio da dupla tributação internacional. Este instrumento deu origem à celebração de cerca de quatro mil convenções bilaterais destinadas a eliminar a dupla tributação internacional¹³.

A disposição da CM OCDE que nos importa analisar é o art. 26.º intitulado “troca de informações”. O conteúdo desta disposição assemelha-se às regras da convenção multilateral¹⁴.

Apesar deste artigo e respectivos Comentários terem sido objecto de algumas alterações recentes (Julho 2012), tais modificações (bem como aquelas que foram introduzidas em revisões anteriores da CM OCDE) têm sido feitas no sentido de alargar as possibilidades de actuação das AT’s, sem uma significativa modificação na posição jurídica dos sujeitos (NYKIEL; SEK, 2009, p. 124). Estes têm beneficiado apenas da clarificação ou reforço das limitações impostas aos Estados (BRANSON, 2004, p. 71).

3 Protecção jurídica do sujeito passivo

Com base no exposto é possível concluir que os instrumentos internacionais não regulam a posição do sujeito passivo afectado por um procedimento de troca de informações entre Estados. Presentemente, a protecção é aquela que cada Estado tenha querido adoptar. Ao passo que alguns países escolheram já conferir certa protecção expressa no âmbito do mecanismo de troca de informações, outros Estados haverá que não se debruçaram, ainda, sobre esta

¹³ Nos termos da Tax Treaty database do IBFD, IBFD Publications 2014.

¹⁴ Aliás, em termos cronológicos terá sido o artigo 26.º CM OCDE que terá influenciado a Convenção multilateral.

questão, uns por ser secundária na gestão governamental e outros por desinteresse político e estratégico em regulá-la (CALDÉRON, 2000, p. 466).

Existem diversos princípios, com reconhecimento na esfera internacional, cujo respeito só é assegurado por intermédio da concessão de garantias comuns a todos os sujeitos passivos.

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

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

O direito à autodeterminação informativa reclama, igualmente, uma protecção jurídica do sujeito passivo. Apesar de caminhar, a passos largos, para uma sociedade transparente, tal transparência não poderá transforma-se num imperativo ilimitado, cabendo a cada um o direito de gerir a sua informação pessoal. A protecção de dados privados está, teoricamente, assegurada pelas disposições de diversas constituições. A questão é que, apesar da introdução de limites à recolha e utilização de informação, não foram consagrados mecanismos que os sujeitos passivos pudessem exercitar.

Por tudo quanto foi já referido, não podemos aceitar que a comunidade internacional se demita da obrigação de regular esta matéria. É imperativo que todos os Estados reconheçam a existência de um conjunto de direitos, comuns a todos os sujeitos passivos, independentemente do país que integrem e do papel por esse Estado desempenhado na troca de informações (se de requerente, se de requerido). A tal acervo – que deverá ser introduzido num instrumento internacional – deverá ser reconhecida força vinculativa (BRANSON, 2004, p. 87).

Apresentamos, de seguida, reflexões em torno de uma proposta de regime, com base na “trindade” direitos de notificação, direitos de participação e direitos de impugnação (CALDÉRON, 2000, p. 466).

3.1 Direito de notificação

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

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

Os instrumentos internacionais não prevêm, de todo, a obrigação de notificar o contribuinte subjacente ao processo.

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

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

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

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

No entanto também se compreende que quem considere que o procedimento de troca de informações tem natureza subsidiária, defenda que a notificação deverá ficar a cabo do Estado requerente. E isto porque é muito difícil, senão mesmo impossível, para o Estado requerido saber se o Estado requerente

esgotou todos os meios internos que tinha ao dispor antes de recorrer à troca de informações. Os instrumentos internacionais não prevêem formas de ultrapassar este obstáculo.

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

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

Não ignoramos, todavia, o facto de tanto terem interesse na recepção destas informações as pessoas cujos registos fiscais são “transparentes” (e precisam de se defender contra actuações abusivas ou erros cometidos pelas autoridades tributárias), como aquelas que querem evadir-se à tributação e evitar acusações, fundadas, por fraude e evasão fiscal. E temos consciência que, não raras vezes, poderá ser feita uma utilização nefasta dos dados obtidos por via da notificação.

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

Um pedido de informações poderá visar um sujeito passivo residente ou não residente no Estado requerido. Como explicamos anteriormente, consideramos que a notificação só é relevante se forem atribuídos, ao sujeito passivo, direitos de participação no procedimento de recolha e/ou de impugnação da resposta; e é facto que existe uma relação de dependência entre o exercício desses direitos e o

sucesso da notificação: caso se opte por atribuir os referidos direitos, só o sucesso da notificação poderá permitir que se avance no procedimento de troca. Pelo que, tratando-se de um sujeito passivo residente, tanto é do interesse da autoridade tributária – porque fica com um meio de prova em como procedeu à notificação, que legitima a continuidade do processo uma vez tendo terminado o prazo para o sujeito passivo intervir ou recorrer – como do interesse do contribuinte – dado que oferece maiores garantias de eficácia – que a notificação ocorra por meio de uma qualquer forma de registo postal.

Quando se trate de sujeito passivo não residente, deparamo-nos com maiores dificuldades. Uma possibilidade reside no facto de este poder ter nomeado representante fiscal no Estado requerido. Nesses casos, poderá ser notificado por intermédio dessa pessoa. Contudo, sucede, não raras vezes, que os não residentes não tenham procedido à nomeação de representante fiscal. Nessas circunstâncias, a notificação poderá ocorrer (mediante prévia comunicação entre Estados) por intermédio das autoridades do Estado da residência. Não tendo sido nomeado representante fiscal e não sendo conhecido um domicílio para notificação no Estado requerente, o seu insucesso não deverá determinar a suspensão do procedimento de troca.

Outras das questões em torno da notificação de não residentes é a questão da língua de notificação, e quanto a ela há duas posições contrastantes. Por um lado, de modo a encorajar e facilitar a crescente mobilidade das pessoas e a assegurar a segurança e a justiça, há quem entenda que os sujeitos passivos deverão ter direito a ser notificados numa língua que compreendam – ou, caso tal não seja possível, ter acesso a um intérprete ou a um tradutor. Em oposição à concessão destes apoios surgem argumentos relacionados com a escassa existência e disponibilidade de intérpretes e tradutores qualificados, a extensão dos documentos a traduzir e a imputação dos custos associados a este tipo de medidas. Acresce, ainda, o entendimento segundo o qual há uma aceitação tácita da barreira da língua, por parte do sujeito passivo que decide investir, residir ou trabalhar num Estado que não o de origem, acedendo, este, ao confronto diário com o obstáculo linguístico.

Independentemente da posição que se adopte, uma solução simples é o recurso à utilização de formulários normalizados.

3.2 Direito de participação

O direito a participar num processo pode ser descrito como o direito a ser *ouvido*, não no sentido de uma diligência formal de audição, mas no de

se atribuir ao sujeito passivo a liberdade de dar a conhecer a sua posição. A participação activa do sujeito visa assegurar uma igualdade de armas entre este e as autoridades tributárias. Em contrapartida, a inclusão do sujeito passivo no processo de decisão implica, naturalmente, maior morosidade do processo e, não raras vezes, o risco de análise de questões secundárias, que constituem meros expedientes dilatórios (como requerimentos sem fundamento útil ou audição de testemunhas sem conhecimento dos factos relevantes para a decisão da causa).

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

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

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

Por crermos não ser possível prever, em pormenor, os meios, os métodos, os prazos, os princípios e todos os demais aspectos da recolha de informações, é nossa convicção que o direito de participação deverá ficar dependente do Direito do Estado requerido.

Não obstante, é necessário, principalmente para conferir certa protecção aos casos em que a regulação por parte dos Estados tenha pouca expressividade, introduzir-se, no instrumento que consagre o regime ora em discussão, a salvaguarda de que a participação do sujeito passivo é exigida sempre que, em momento posterior, não seja possível garantir o cumprimento dos princípios da imediação e do contraditório. Tal acontecerá, por exemplo, quando, por haver justo receio de vir a tornar-se impossível ou muito difícil o depoimento de certas pessoas ou a verificação de certos factos por meio de perícia ou inspecção, se recorra à produção antecipada de prova.

3.3 Direito de impugnação

O direito de impugnação atribuí ao sujeito passivo a possibilidade de aceder a uma revisão de uma decisão que o afecta, por parte de um órgão independente, permitindo controlar a legalidade e/ou o mérito das decisões da administração tributária. A existência de um direito de impugnação conduz, de forma natural, a que as entidades decisoras reflectam sobre as suas escolhas e as fundamentem devidamente, de forma a criarem a convicção no destinatário de que nada há que possa fundamentar um recurso às mesmas. Caso tenha efeito suspensivo do processo e da execução das decisões, os recursos resultam, automaticamente, num “adiamento” dos seus potenciais efeitos, o que, em matéria tributária, origina, por exemplo, atrasos na arrecadação de receita.

A troca de informações pode se vista como não lesiva – em si mesma – dos direitos e interesses dos sujeitos passivos, surgindo tal lesividade quando e se, por parte do Estado requerente, for emitido um acto que se funde na informação facultada pelo Estado requerido. Segundo tal visão, o controlo de legalidade só necessitaria de ser feito, administrativa ou judicialmente, aquando da emissão desse acto. Todavia, ter-se-á de admitir que será muito difícil, nesse momento, que o sujeito passivo consiga ver reconhecidas, no Estado requerente, a ilegalidade de actos praticados, por exemplo, aquando da recolha das informações, à margem das normas constantes do ordenamento jurídico do Estado requerido. É que pode dar-se o caso de determinada informação ter sido obtida, por exemplo, por recurso a escutas não judicialmente ordenadas, pela coacção de testemunhas ou ainda, na sequência de uma inspecção externa que não cumpriu as normas de um eventual diploma que regule os aspectos a observar nas inspecções e, apesar disso, tais informações serem consideradas válidas, pelo facto de o Estado requerente não ter condições, tanto do ponto de vista do conhecimento das normas do outro ordenamento, como do da atribuição de competências, de analisar a sua concordância com a lei.

Há algumas formas de contornar esta questão. Uma primeira solução, que nos parece extremamente difícil de concretizar, seria a de fixar os meios, os métodos, os prazos, os princípios e todos os demais aspectos a serem observados, pelos Estados, na recolha de informações. Se assim fosse, não seria necessário proceder, sequer, ao controlo no Estado requerido porque em sede de impugnação no Estado requerente este conseguiria aferir se foram ou não cumpridas tais regras, posto que seriam comuns.

A segunda seria a de atribuir à resposta elaborada pelo Estado requerido, devidamente notificada, a natureza de acto lesivo do qual se poderia recorrer

administrativa ou judicialmente. Tal recurso teria efeito meramente devolutivo, não atrasando o envio das informações, até porque poderia dar-se o caso de o Estado requerente nem sequer vir a emitir qualquer acto com as informações que lhe foram facultadas por parte do Estado requerido.

Caso viesse a ser emitido um acto lesivo, o sujeito passivo poderia, cumulativamente, recorrer de tal acto no Estado requerente. Nesta situação, se na sua petição de impugnação fossem invocadas violações das normas do Estado requerido e se o sujeito passivo informasse o órgão revisor da existência de um processo a decorrer por esse mesmo motivo nesse outro Estado, esse órgão deveria determinar a inexecução do acto e a suspensão do processo até que fosse decidida a acção em curso no Estado requerido. Se, por outro lado, não forem invocadas violações das normas do Estado requerido mas antes a violação dos limites impostos pelos instrumentos internacionais ou a verificação de causas de recusa, a suspensão da execução do acto ficaria dependente de uma apreciação liminar do julgador, sendo apenas imperativa caso existissem indícios graves da efectividade do incumprimento.

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

3.4 Conciliação dos direitos e proposta concreta

Agora que já analisámos os três quadrantes de direitos – notificação, participação e impugnação – cumpre-nos transmitir, tendo presente todos os aspectos sobre os quais nos debruçámos e reflectimos, a nossa proposta concreta de regime.

Começando pelos direitos de impugnação – porque só assim se poderá justificar, como já anteriormente explicámos, uma obrigação de notificação – propõe-se a atribuição expressa de um direito a impugnar o acto emitido pelo Estado requerente, que se fundou na informação fornecida pelo Estado requerido. O processo de impugnação no Estado requerente terá de ser estruturado de

modo a consagrar um mecanismo de “reenvio” nos casos em que sejam colocadas questões relativas ao cumprimento das normas internas do Estado requerido, suspendendo-se a instância para que este último possa facultar os necessários esclarecimentos ao órgão em que deu entrada o recurso.

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

E por fim, no que concerne aos direitos de notificação, dado os factos de i) a impugnação ocorrer apenas em instância do Estado requerente; ii) na sequência da emissão de um acto concreto; iii) admitindo-se, nesse momento e por via do “reenvio”, o controlo da legalidade de todos os actos praticados pelo Estado requerido; iv) bem como o cumprimento do princípio da subsidiariedade – sendo indispensável, para tal, consagrar, como requisito de validade do pedido feito ao Estado requerido, a prova do esgotamento dos meios – não se afigura necessária outra notificação que não aquela que é dirigida ao sujeito passivo, por parte do Estado requerente, aquando da emissão do acto concreto, e por via da qual se dão a conhecer os seus fundamentos, origem e métodos de obtenção da informação, bem como as formas de reacção.

Considerações finais

A troca de informações é determinante na luta contra a fraude e a evasão fiscal. Não obstante, as discussões em torno do tema não têm incluído, de forma conveniente, uma reflexão sobre a protecção jurídica do sujeito passivo, existindo uma lacuna de investigação no que tange à definição da posição jurídica do sujeito passivo no quadro da troca de informações.

Dada a inexistência de garantias expressamente previstas nos instrumentos internacionais, ter-se-á de concluir que, até hoje, os direitos dos sujeitos passivos estão dependentes da volatilidade da discussão política em cada momento.

O respeito pelos princípios da igualdade, segurança jurídica e autodeterminação informativa só será assegurado por intermédio da concessão de garantias comuns a todos os sujeitos passivos.

Consideramos ser imperioso atribuir certo grau de protecção ao sujeito passivo subjacente ao pedido de troca de informações, a qual deverá concretizar-se

na concessão de garantias processuais no campo dos direitos de notificação, de participação e de impugnação, nos termos que anteriormente expusemos, sendo que a tal acervo terá de ser reconhecida força vinculativa.

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

Referências

ADELER, J. Exchange of information needs protection for taxpayers. *International Tax Review*, v. 16, n. 9, p. 34-37, 2005.

AMARAL, D. F. *Curso de Direito Administrativo*. 10ª reimp. Coimbra: Almedina, 1941, p. 61-62

BAKER, P. Taxation and the European Convention on Human Rights. *European Taxation*, IBFD, p. 298-317, 2000.

BAKER, P. Taxation and Human Rights. *GITC Review*, v. 1, n. 1, p. 1-13, 2001.

BRANSON, C. C. The international exchange of information on tax matters and the rights of taxpayers. *Australian Tax Review*, v. 33, n. 2, p. 71-88, 2004.

CALDERÓN, J. M. Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations. *Intertax*, v. 28, issue 12, p. 462-475, 2000

CAMPOS, D. L.; RODRIGUES, B. S.; SOUSA, J. L. *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*. 4. ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012.

COCKFIELD, A. J. Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights. *U.B.C. Law Review*, v. 42, n. 2, p. 419-471, 2010.

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

ERGEC, R. Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights. *Intertax*, v. 39, issue 1, p. 2-11, 2011.

EUROPEAN COMISSION. *Automatic exchange of information: frequently asked questions*. IP/13/530, MEMO/13/533, Brussels, June 2013.

EUROPEAN COMISSION. *Relatório de síntese sobre os resultados da consulta pública da DG TAXUD: Um código europeu do contribuinte*. Bruxelas, TAXUD.D.2., 12 Sept 2013.

EUROPEAN COUNCIL. *Statement by President Barroso following the European Council meeting*, SPEECH/13/440, Brussels, 22 May 2013.

GREGGI, M. The Masa Investment Group as a 'Nec Plus Ultra' Case for the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Law? *Intertax*, v. 35, issue 6/7, p. 366-372, 2007.

- GREGGI, M. The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case. *International Tax Review*, v. 35, issue 11, p. 610-615, 2007.
- LIMA, J. *Questões de Direito Penal Europeu à Luz do Tratado de Lisboa*. Lisboa: Reis dos Livros, p. 47-79, 2012.
- MCINTYRE, M. J. How to End the Charade of Information Exchange. *Tax Notes International*, v. 56, n. 4, p. 255-268, 2009.
- MESQUITA, M. C. Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional in: *A internacionalização da economia e da fiscalidade*, Lisboa, p. 340, 351-352, 1993.
- NYKIEL, W.; SEK, M. *Protection of taxpayer's rights: European, International and domestic tax law perspective*. Warsaw: Wolters Kluwer Polska, p. 56-62, 82-135, 2009.
- OECD. *Report for the G8 Summit Lough Erne: A Step Change in Tax Transparency*. Enniskillen, June 2013.
- OECD. *Secretary-General Report to the G20 Leaders*. St. Petersburg, Sept 2013.
- OCDE. *Statement of Outcomes, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Jakarta, Nov. 2013.
- OCDE. *Tax guidance series: General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*. Disponível em http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf
- OECD. *Taxpayer's rights and obligations: A survey of the legal situation in OECD countries*. 1990.
- OECD. *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, 17 July 2012
- OWENS, J. Moving Towards a New Transparent Tax World. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, p. 662-663, 2010.
- OWENS, J. Taxpayers' Rights and Obligations. *OCDE Observer*, n. 166, p. 17-20, 1990.
- PALMA, R. C. An Overview of the Protection of Taxpayer Rights in Portugal. *European Taxation*, p. 3-12, 2010.
- PARTOUCHE, L. The "Right to a Fair Trial": the French Civil Supreme Court Reduces its Scope of Application to Tax Matters. *Intertax*, v. 33, issue 2, p. 80-85, 2005.
- PEREIRA, R. J. R. A troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia (Parte II). *Revista Fiscal*, p. 8-21, maio/jun. 2012.
- PIJL, H. Human Rights and Admissibility in Trivial Tax Matters. *European Taxation*, IBFD, p. 299-300, 2007.
- PIJL, H. Human Rights and Fundamental Freedoms for Legal Entities. *European Taxation*, IBFD, p. 281-282, 2006.
- RUSSO, R. The 2008 OECD Model: An Overview. *European Taxation*, IBFD, p. 459-466, 2008.
- SANCHES, S. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Relógio D'Água Editores, p. 68-69, 2010.
- SEER, R.; GABERT, I. European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, p. 88-98, 2011.

- SERIM, N. Taxpayers' Rights – The Turkish Model. *European Taxation*, p. 195-204, 2008.
- SERRANO, F. The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: an Analysis from a Spanish and Comparative Law Perspective. *International Tax Review*, v. 35, issue 5, p. 331-340, 2007.
- SILVEIRA, A; CANOTILHO; M. *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia Comentada*. Coimbra: Almedina, p. 537-552, 2013.
- SOMMERHALDER, R. A. Taxpayer Rights in the Netherlands. *Revenue Law Journal*, v. 7, issue 1, art. 5, p. 58-82, 1997.
- TARSITANO, A. The Defence of Taxpayers' Rights in the Courts of Argentina, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, p. 407-413, 2005.
- VAKHITOV, R. «Trendsetting» Decisions of the European Court of Human Rights? *European Taxation*, IBFD, p. 583-585, 2006.
- VASCEGA, M.; Thiel, S. Council Adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims. *European Taxation*, IBFD, p. 231-237, 2010.
- XAVIER, A. *Direito Tributário Internacional*. 2. ed. actualiz. Coimbra: Almedina, p. 771-782, 2009.