



Ricardo Jorge Rodrigues Pereira  
**A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes**

UMinho | 2011

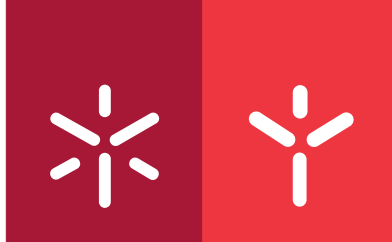


**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Ricardo Jorge Rodrigues Pereira

**A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes**

Outubro de 2011



**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Ricardo Jorge Rodrigues Pereira

**A Troca de Informações Fiscais entre os  
Estados-Membros da União Europeia  
e a Tutela Jurídica dos Contribuintes**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do  
**Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha**

Outubro de 2011

## **DECLARAÇÃO**

Nome: Ricardo Jorge Rodrigues Pereira

Endereço electrónico: ricardopereira-6236p@adv.oa.pt

Telefone: 969 069 395

Número do Cartão de Cidadão: 09542704 0ZZ5

Título da tese:

A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes

Orientador:

Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Ano de conclusão: 2011

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É autorizada a reprodução integral desta tese apenas para efeitos de investigação, mediante declaração escrita do interessado, que a tal se compromete.

Universidade do Minho, 31/10/2011.

Assinatura: \_\_\_\_\_

**A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS**  
**ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA**  
**E A TUTELA JURÍDICA DOS CONTRIBUINTES**

**RESUMO**

No actual cenário económico mundial, as relações comerciais e económicas assumem uma dimensão que extravasa as fronteiras físicas dos Estados, seja pelos agentes que nelas intervêm, seja pelo movimento transfronteiriço de bens, serviços e capitais que originam. No seio da União Europeia, este é um fenómeno bem presente, sendo experienciado por todos os Estados-membros quer nas relações entre si, quer nas relações com países terceiros.

Esta realidade tem impacto no domínio da fiscalidade, colocando uma plêiade de novas questões e problemas, como sejam a dupla tributação internacional e a luta contra a evasão e a fraude fiscais, para que urge encontrar respostas e soluções adequadas quer na perspectiva dos Estados, quer na perspectiva dos próprios agentes económicos. No âmbito da União Europeia, têm sido criados instrumentos que visam estabelecer formas de cooperação interestadual no âmbito da fiscalidade, assumindo particular relevância, enquanto modalidade de assistência administrativa mútua em matéria fiscal, a troca de informações fiscais entre os Estados-membros.

Os procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia incidem sobre as actividades transfronteiriças desenvolvidas pelos contribuintes e, nessa medida, é necessário delinear quer os direitos, quer as garantias de que estes dispõem nesse contexto, ou seja, importa encontrar resposta para a questão da tutela jurídica dos contribuintes no âmbito daqueles procedimentos.

**Palavras-chave:** assistência administrativa; troca de informações fiscais; fiscalidade europeia; direitos dos contribuintes; garantias dos contribuintes.

**THE TAX INFORMATION EXCHANGE**  
**BETWEEN EUROPEAN UNION MEMBER STATES**  
**AND THE LEGAL PROTECTION OF TAXPAYERS**

**ABSTRACT**

In the current global economic scenario, trade and economic relations take on a dimension that goes beyond the physical borders of the States, either through the agents who intervene in them, or through the cross-border movement of goods, services and capital which originate them. Within the European Union, this is a phenomenon which is very present as it is being experienced by all Member States both in relations with each other and also in relations with third countries.

This reality has an impact on taxation, placing emphasis on new issues and problems such as international double taxation and the fight against tax evasion and fraud, in an urge to find answers and solutions which are appropriate, both from the perspective of the States and the perspective of the economic agents themselves. Within the European Union, instruments have been created to establish forms of inter-state cooperation in the field of taxation, assuming particular relevance, as a method of mutual administrative assistance in tax matters, the exchange of tax information between Member States.

The exchange of tax information between the Member States of the European Union falls upon cross-border activities developed by taxpayers and so it is necessary to delineate both the rights and guarantees available in this context, meaning that it is important to find an answer to the matter of legal protection of taxpayers under those procedures.

**Key words:** administrative assistance; tax information exchange; European taxation; taxpayers' rights; guarantees for taxpayers.

## ÍNDICE

<b>Resumo</b> .....	iii
<b>Abstract</b> .....	iv
<b>Abreviaturas</b> .....	xi
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	1

## CAPÍTULO I

### A ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA MÚTUA EM MATÉRIA FISCAL ENTRE ESTADOS

<b>I. Considerações gerais</b> .....	11
<b>II. As modalidades de assistência administrativa mútua em matéria fiscal</b>	17
<b>III. A troca de informações fiscais, em particular</b> .....	19

## CAPÍTULO II

### A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS

### ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA

<b>I. Enquadramento jurídico</b> .....	21
--	----

1. Considerações prévias .....	21
2. O Direito da União .....	23
3. As convenções sobre dupla tributação celebradas pelos Estados-membros .....	24
4. As regras aplicáveis em caso de conflito entre o direito convencional e o Direito da União .....	28
4.1. Convenções sobre dupla tributação celebradas entre Estados-membros ..	28
4.2. Convenções sobre dupla tributação celebradas entre Estados-membros e Estados terceiros .....	30
<b>II. O âmbito da troca de informações fiscais .....</b>	<b>31</b>
1. Âmbito objectivo .....	31
2. Âmbito subjectivo .....	33
3. Âmbito temporal .....	35
4. Âmbito espacial .....	37
<b>III. As modalidades de troca de informações fiscais .....</b>	<b>38</b>
1. A troca de informações a pedido .....	38
2. A troca de informações automática .....	39
3. A troca de informações espontânea .....	40
<b>IV. Os meios de troca de informações fiscais .....</b>	<b>41</b>
<b>V. Os princípios estruturantes da troca de informações fiscais .....</b>	<b>44</b>
1. Considerações prévias .....	44
2. Os princípios referentes ao procedimento de troca de informações .....	45
2.1. O princípio da equivalência .....	45

2.2. O princípio da reciprocidade .....	47
2.3. O princípio da subsidiariedade .....	48
2.4. O princípio da actuação por conta própria .....	51
3. Os princípios referentes ao uso das informações transmitidas .....	52
3.1. O princípio da especialidade .....	52
3.2. O princípio da confidencialidade .....	55
<b>VI. Os limites à troca de informações fiscais .....</b>	<b>58</b>
1. Considerações prévias .....	58
2. O segredo comercial, industrial ou de um processo comercial .....	60
3. O segredo profissional .....	63
4. A ordem pública .....	65

### **CAPÍTULO III**

#### **A TUTELA JURÍDICA DOS CONTRIBUINTES**

#### **NOS PROCEDIMENTOS DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS**

#### **ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA**

<b>I. No âmbito do ordenamento jurídico europeu .....</b>	<b>69</b>
1. Considerações prévias .....	69
2. Os princípios gerais do ordenamento jurídico europeu .....	72
2.1. O princípio da proporcionalidade .....	72



2.2. O princípio da não discriminação .....	76
3. Os direitos fundamentais .....	78
3.1. O reconhecimento e a protecção dos direitos fundamentais na ordem jurídica europeia .....	78
3.2. Os direitos fundamentais aplicáveis à troca de informações fiscais .....	84
3.2.1. O direito de propriedade .....	84
3.2.2. O direito à tutela jurisdicional efectiva .....	88
3.2.3. O direito ao respeito pela vida privada e familiar .....	93
3.2.4. O direito à protecção dos dados pessoais .....	97
3.2.5. A proibição de discriminação .....	107
<b>II. No âmbito dos ordenamentos jurídicos nacionais .....</b>	<b>109</b>
1. Os direitos de participação .....	109
1.1. Considerações prévias .....	109
1.2. O âmbito dos direitos de participação .....	111
1.2.1. Perspectiva objectiva .....	111
1.2.2. Perspectiva subjectiva .....	112
1.3. O direito de notificação .....	114
1.4. O direito de audição .....	115
1.5. O direito de impugnação .....	117
2. O valor jurídico – probatório das informações fiscais trocadas entre as autoridades nacionais .....	118
<b>III. No ordenamento jurídico português .....</b>	<b>122</b>

1. Os princípios constitucionais da tributação .....	122
1.1. Os limites formais da tributação .....	123
1.1.1. O princípio da legalidade fiscal .....	123
1.1.2. O princípio da segurança jurídica .....	125
1.2. Os limites materiais da tributação .....	126
1.2.1. O princípio da igualdade fiscal .....	126
1.2.2. O princípio do respeito pelos direitos fundamentais .....	127
2. O enquadramento jurídico da troca de informações fiscais com os Estados- membros da União Europeia .....	128
2.1. O Decreto – Lei n.º 127/90, de 17 de Abril .....	129
2.2. A tutela jurisdicional efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes .....	133
2.2.1. Considerações prévias .....	133
2.2.2. As providências cautelares a favor dos contribuintes .....	134
2.2.3. O recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária .....	136
2.3. O segredo fiscal e o segredo bancário .....	137
2.3.1. O segredo fiscal .....	138
2.3.2. O segredo bancário .....	140
2.4. A protecção de dados pessoais .....	149
2.5. O ónus da prova em matéria fiscal .....	154
2.6. A responsabilidade civil da Administração fiscal .....	156

<b>CONCLUSÕES</b> .....	163
<b>Bibliografia</b> .....	169
<b>Jurisprudência</b> .....	179

## ABREVIATURAS

CAM CE/OCDE	Convenção conjunta do Conselho da Europa/Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico sobre a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária
CC	Código Civil
CDFUE	Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia
CEDH	Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais
CMOCDE	Modelo de Convenção Fiscal da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico sobre o Rendimento e o Património
CMONU	Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas sobre o Rendimento e o Capital
CP	Código Penal
CPC	Código de Processo Civil
CPP	Código de Processo Penal
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
JOUE	Jornal Oficial da União Europeia
LGT	Lei Geral Tributária
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
ONU	Organização das Nações Unidas
RCPIT	Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária
RGICSF	Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras
RGIT	Regime Geral das Infracções Tributárias
RRCEEP	Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado que institui a Comunidade Europeia
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia
UE	União Europeia

## INTRODUÇÃO

*«A existência de garantias dos contribuintes é uma condição essencial para que haja um Estado de Direito, que nunca existirá onde campear o arbítrio administrativo. Mas as garantias dos contribuintes devem coexistir com poderes administrativos que tornem possível um efectivo controlo fiscal, condição de justiça na aplicação das leis fiscais.»*

J. L. Saldanha Sanches, *Justiça Fiscal*

### **1. O objecto da investigação: identificação, delimitação e justificação**

No actual contexto internacional, profundamente marcado pelo fenómeno da globalização<sup>1</sup>, as fronteiras físicas dos Estados, enquanto linhas geográficas demarcadoras das

---

<sup>1</sup> A globalização não é um fenómeno surgido na actualidade, pois, como refere PAULO DE PITTA E CUNHA (“A integração europeia no mundo globalizado”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 67, Janeiro 2007, Lisboa, Ordem dos Advogados, p. 37): “O arranque da globalização ter-se-á verificado no século XVI, com o impulso dado pelas descobertas marítimas – campo em que Portugal foi pioneiro. O fenómeno viria a assumir particular consistência com a revolução industrial e a expansão dos sectores do “hardware” (caminhos de ferro, indústria automóvel, aviação, etc.), culminando na parte final da segunda metade do século XX com a generalização do computador pessoal.

No dealbar do século XXI abre-se uma nova fase, em que as tecnologias da informação se tornam dominantes, registando-se o triunfo do “software”,...”.

respectivas soberanias nacionais em termos territoriais e políticos, pouco relevo têm em termos económicos, afigurando-se inevitável que o venham mesmo a perder totalmente<sup>2</sup>.

A economia de mercado caracterizada pela liberdade de empreender e pela livre concorrência entre os agentes económicos, os crescentes e constantes fluxos de pessoas, bens, serviços e capitais entre os Estados e, mais recentemente, o comércio electrónico, têm, efectivamente, colocado irremediavelmente em crise as fronteiras físicas entre os Estados e, conseqüentemente, a soberania económica estadual<sup>3</sup>. Realidade esta a que não são estranhos, nem alheios, os vários processos de cooperação e integração económica entre Estados que, a partir do início da segunda metade do século passado, começaram a emergir, em diversos pontos do Globo, os quais deram lugar ao surgimento de alguns blocos económicos regionais de que são exemplo, entre outros, a CEE (agora, União Europeia), o Mercosul, a NAFTA, a APEC, a ASEAN e a SADC. Porquanto, tais processos de integração são, simultaneamente, impulsionadores da globalização – pois prevêm medidas liberalizadoras semelhantes às que caracterizam este fenómeno – e uma defesa contra a globalização – na medida em que é dado particular relevo à necessidade de preservar as idiossincrasias próprias e comuns aos respectivos países neles envolvidos.

Na justa medida em que *“as fronteiras físicas [dos Estados] são redimensionadas, é natural que o poder dos Estados, que permanece apenas e exclusivamente no interior do seu território, sofra uma mutação quanto à amplitude e quanto à eficácia”*<sup>4</sup>, o que, obviamente, tem reflexos no plano da fiscalidade, colocando uma plêiade de novas questões, para as quais urge encontrar respostas e soluções adequadas quer na perspectiva dos Estados, quer na perspectiva dos agentes económicos, sendo disso exemplo: a sobrevivência dos sistemas fiscais nacionais e

---

<sup>2</sup> Como bem afirma RITA CALÇADA PIRES (*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico, Desvendar mitos e construir realidades*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 47): *“A novidade da globalização na área económica passa pela implementação de um mercado ultraglobal. Este novo tipo de mercado, a que apelido de ultraglobal, caracteriza-se por uma globalização financeira e um aumento das operações transfronteiriças, como consequência do capital e das empresas transnacionais.”* A este propósito, diz PAULO DE PITTA E CUNHA (*loc. cit.*, p. 38) que a actual *“..globalização intensificada corresponde à visão do “borderless world”: delidas as fronteiras, os Estados vêem-se destituídos dos poderes de gestão e de decisão que detinham sobre as economias nacionais”,* verificando-se assim *“a diluição do que poderia qualificar-se como “a ancoragem territorial dos Estados”.*”

<sup>3</sup> Como refere RITA CALÇADA PIRES (*ob. cit.*, p. 42): *“As fronteiras físicas tornam-se um obstáculo menos impeditivo, uma vez ser possível, e com muita rapidez, a deslocação física entre todas as fronteiras geograficamente delimitadas. E, em muitos casos, essa mesma deslocação física não é necessária, por existirem formas de comunicação globais que permitem permanecer fisicamente no local de origem mas manter contacto directo e instantâneo com outros elementos estabelecidos em outros pontos geográficos.”*

<sup>4</sup> *Idem, ibidem*, p. 49.

o correcto estabelecimento dos impostos devidos, a repartição das competências fiscais entre os Estados, a dupla tributação internacional, a luta contra a evasão e a fraude fiscais e a protecção dos agentes económicos que realizam operações com diferentes Estados e, portanto, sob diferentes soberanias fiscais.

No actual contexto económico internacional, a resposta àquelas e a outras questões passa necessariamente pela prossecução de uma efectiva e eficaz cooperação interestadual, seja bilateral ou multilateral, e, portanto, pela criação de instrumentos e de mecanismos jurídicos que a permitam e a possibilitem.

No seio da União Europeia, quer os diversos Governos nacionais, quer as próprias instituições europeias têm dado grande atenção a estas matérias, particularmente à evasão e fraude fiscais, fenómenos que assumem proporções económicas assombrosas e que provocam graves distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência, comprometendo o funcionamento do mercado interno<sup>5</sup>. Verifica-se, por isso, uma contínua e crescente congregação de esforços no combate àqueles fenómenos, sendo várias as medidas adoptadas, *maxime* de carácter legislativo, no sentido de reforçar a cooperação interestadual no domínio da

---

<sup>5</sup> A preocupação com a problemática da evasão e fraude fiscais está bem patente na Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal, de 31 de Maio de 2006 (COM (2006) 254 final), disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:PT:PDF> (consultado em 11 de Outubro de 2010), onde é expressamente referido o seguinte: *“Os desafios que a fraude fiscal coloca são pois extremamente importantes. O funcionamento dos sistemas fiscais é antes de mais da competência dos Estados-membros, devendo continuar a sê-lo. A organização da administração fiscal, o controlo dos sujeitos passivos e a cobrança dos impostos são domínios da competência dos Estados, mas a Comissão tem o dever de incentivar e facilitar a cooperação entre os Estados-membros a fim de assegurar o bom funcionamento do mercado interno e a protecção dos interesses financeiros da comunidade. A fraude fiscal constitui um entrave ao bom funcionamento do mercado interno na medida em que cria distorções de concorrência entre os contribuintes.*

*Os Estados-membros manifestaram uma grande inquietação com a dimensão da fraude. A livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais no contexto da criação do mercado interno, em 1993, torna-os cada vez menos capazes de combater a fraude fiscal isoladamente. Esta dificuldade é reforçada, a nível internacional, pelo fenómeno da mundialização da economia.*

*(...)*

*Num mercado único, cada Estado-membro tem interesse em que a sua administração fiscal possa obter rapidamente informações sobre os riscos potenciais, determinados segundo um método comum, representados por certas empresas, nomeadamente quando um sujeito passivo que já exerce actividades noutros Estados-membros inicia uma actividade no seu território.*

*(...)*

*A fraude fiscal não se detém nas fronteiras externas da União. Cada vez se afigura, pois, mais evidente a necessidade de desenvolver a vertente externa da cooperação administrativa.”*



fiscalidade através da criação e desenvolvimento de mecanismos de assistência administrativa mútua entre as administrações fiscais dos Estados-membros.

É nesse âmbito que assume particular relevância, enquanto modalidade de assistência administrativa mútua em matéria fiscal, a troca de informações entre as autoridades fiscais dos Estados-membros<sup>6</sup>, por nós seleccionada para epicentro da investigação que encetámos tendo em vista a realização deste trabalho e que visou, concretamente, a problemática da protecção da posição jurídica dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia.

Tendo em vista a adequação do conteúdo do trabalho ao seu objecto, não se estudará a troca de informações fiscais no âmbito internacional, isto é, para além do espaço europeu<sup>7</sup> e, dentro deste, apenas será considerada a troca de informações entre os Estados-membros, excluindo-se, portanto, a análise dos procedimentos de troca de informações entre os Estados-membros e as instituições europeias, *maxime* com a Comissão, na medida em que têm por finalidade a protecção dos interesses financeiros europeus e, por isso, não têm como escopo a liquidação de impostos estaduais. Por outro lado, é certo que a troca de informações fiscais, para além de constituir um importante instrumento da designada assistência ao lançamento – a qual visa tornar possível a liquidação dos impostos –, tem ainda um papel muito relevante na designada assistência à cobrança que, no âmbito europeu, é regulada pela Directiva 2008/55/CE do Conselho, de 26 de Maio de 2008, relativa à assistência mútua em matéria de

---

<sup>6</sup> No entanto, como salienta MICHEL AUJEAN (“Savings Taxation: Is Automatic Exchange of Information Becoming a Panacea?”, *EC Tax Review*, Volume 19, Issue 1 (February 2010), Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, p. 3), “many are still questioning the exchange of information as the main instrument for ensuring appropriate taxation in a field where Member States have so different taxation schemes for interest income but also for dividends, capital gains and also for insurances and pensions.”

<sup>7</sup> Na medida em que se afigure relevante no âmbito deste trabalho, não deixaremos, obviamente, de fazer referência – naturalmente, perfunctória – a instrumentos jurídicos que regem a troca de informações fiscais no plano internacional, relativamente a alguns dos quais existe, aliás, vinculação de Estados-membros da União Europeia.

Sem qualquer pretensão de exaustividade, nem de completude, deixamos aqui elencados alguns desses instrumentos jurídicos: o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património; o Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, de 18 de Abril de 2002, acordo em versão multilateral e versão bilateral; a Convenção do Conselho da Europa/OCDE – Convenção sobre Assistência Administrativa em Matéria Fiscal – concluída em Estrasburgo, em 25 de Janeiro de 1988, entre os Estados Membros do Conselho da Europa e da OCDE; a Convenção Modelo da ONU sobre o Rendimento e o Capital; o Modelo de Acordo sobre Troca de Informações do Centro Interamericano de Administrações Fiscais (CIAT); o Pacto Andino, de 16 de Novembro de 1971; e o Modelo de Cooperação e Assistência Mútua no cumprimento da legislação fiscal desenvolvido pela Federação Russa.

Para uma análise dos desenvolvimentos mais relevantes que houve no âmbito da troca de informações no seio da OCDE, entre finais do século XX e inícios deste século, ver STANLEY C. RUCHELMAN e SUSAN SHAPIRO, “Exchange of Information”, *Intertax*, Volume 30, Issue 11 (November 2002), London, Kluwer Law International, pp. 408-435.

cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas, a qual será revogada, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2012, pela Directiva 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. Não ignoramos que “*a conjugação da assistência ao lançamento com a assistência à cobrança encerra o círculo da luta contra a fraude e evasão fiscais*”<sup>8</sup>; contudo, atento o objecto deste estudo, não abordaremos a temática da assistência à cobrança de créditos respeitantes a impostos e figuras afins.

A troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia tem sido considerada como uma modalidade de assistência administrativa mútua entre administrações fiscais de cujo âmbito os contribuintes<sup>9</sup> se encontram absolutamente ausentes. Assim, neste âmbito, os direitos dos contribuintes têm sido relegados para segundo plano, para não dizer que, muitas das vezes, têm sido mesmo ignorados.

Tendo em vista ultrapassar esta debilidade dos procedimentos de troca de informações fiscais<sup>10</sup>, a doutrina tem apontado diversos caminhos possíveis visando uma real protecção dos direitos dos contribuintes, existindo quem considere que essa protecção pode ser efectuada através dos direitos e garantias que são legalmente reconhecidos aos contribuintes nos ordenamentos jurídicos dos Estados-membros envolvidos nos procedimentos de troca de informações<sup>11</sup>. No entanto, importa apurar se, por um lado, tal desiderato é suficiente para a efectiva tutela da posição jurídica dos contribuintes e, por outro lado, se o ordenamento jurídico europeu, considerado na sua globalidade, permite encontrar soluções específicas e próprias distintas das soluções dos ordenamentos jurídicos estaduais, pese embora a omissão ou, no mínimo, a vagueza das normas europeias a este propósito.

---

<sup>8</sup> RITA CALÇADA PIRES, *ob. cit.*, p. 488.

<sup>9</sup> No âmbito deste trabalho, usaremos o termo *contribuinte* para significar o sujeito passivo *lato sensu* da relação jurídica tributária, ou seja, a pessoa, singular ou colectiva, ou entidade sobre quem recai o dever de efectuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as diversas prestações acessórias.

<sup>10</sup> Como afirma C. SACCHETTO (“La colaboración internacional en materia tributaria”, *Boletín de Fiscalidad Internacional*, n.º 15, 1998, p. 7, *apud* LUÍS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, 1ª edição, Madrid, Lustel, 2008, p. 18), “...con toda probabilidad, la protección al contribuyente constituye el aspecto más débil del intercambio de información”.

<sup>11</sup> Neste sentido, FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006, pp. 452-453) afirma que “la protección jurídica de un obligado tributario afectado por el intercambio de información debe buscarse en los ordenamientos jurídicos de los Estados que intervienen en aquél: en el Estado requirente para controlar el uso de la información intercambiada; en el Estado requerido para controlar la obtención de la información a intercambiar”.

A temática da tutela jurídica dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia afigura-se, pois, absolutamente actual e, nessa medida, o seu estudo reveste-se de clara pertinência, como fomos percebendo ao longo da leitura quer de diversas monografias e artigos na área do direito fiscal internacional e do direito fiscal europeu, quer de diversos arestos do TJUE.

Por isso, uma vez que quer as questões atinentes aos direitos e garantias dos contribuintes, quer as matérias de fiscalidade internacional são da nossa particular preferência, fácil foi o despertar do nosso interesse pelo estudo da problemática que é objecto deste trabalho. Por outro lado, no panorama doutrinário português não existem quaisquer trabalhos específicos sobre esta matéria, nomeadamente monografias – a contrastar com o que se passa noutras paragens –, o que aguçou ainda mais o nosso interesse pelo estudo e divulgação desta temática.

## **2. Os objectivos da investigação**

Tendo como ponto de partida o pressuposto de que os contribuintes não podem ser tratados como um mero objecto dos procedimentos de troca de informações fiscais, devendo-lhes, pois, ser reconhecida uma posição jurídica própria<sup>12</sup>, importa apurar qual o acervo garantístico que permite protegê-la, isto é, quais os meios aptos a proporcionarem uma adequada protecção jurídica aos contribuintes.

O objectivo que prosseguimos nesta investigação é, pois, o de respondermos às seguintes questões: quais são os elementos enformadores da posição jurídica dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais entre Estados-membros da União Europeia? Existem meios aptos a efectivar a sua tutela jurídica? A existirem, quais são, qual a forma e o momento de os accionar e quem pode fazê-lo?

Não é nossa pretensão encontrar respostas inquestionáveis e definitivas para estas interrogações, construir dogmas, mas sim apresentar soluções sérias e ponderadas na sequência de uma investigação cuidada e laboriosa. Pretendemos, pois, explanar aquela que é a

---

<sup>12</sup> Como afirma TULLIO ROSEMBUJ (*Intercambio internacional de información tributaria*, Barcelona, Edicions Universitat de Barcelona, 2004, p. 34), o “*intercambio de (...) información (...) no clausura ni excluye el respeto a los derechos (personales) del contribuyente que le son preexistentes y de orden superior*”.

nossa visão desta problemática e as convicções que fomos formulando ao longo do período de tempo que dedicámos ao estudo do tema. Não escamoteamos o facto de existir uma forte carga subjectiva na forma como abordámos e tratámos o problema objecto deste trabalho, estando o nosso cunho pessoal marcado, desde logo, na forma como delineámos o percurso a fazer na sua dissecação. No entanto, tentámos nunca olvidar aqueles que são os princípios da análise científica nas ciências humanas e, portanto, procurámos analisar objectivamente o assunto que nos propusemos estudar e investigar, conscientes de que apenas dessa forma poderíamos contribuir, ainda que modestamente, para afirmar a posição jurídica dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia e a necessidade da sua efectiva tutela jurídica.

### **3. A metodologia**

Na realização deste trabalho, a nossa investigação passou, essencialmente, pelas seguintes fases: delimitação do objecto da investigação; enunciação das questões a responder; orientação da pesquisa a efectuar; formulação das diversas hipóteses possíveis; determinação da ideia a seguir; e dar a conhecer os resultados finais da investigação. Naturalmente que estas fases não seguiram um *iter* cronológico, sucedendo-se umas às outras; pelo contrário, estiveram em constante interacção e, amiúde, revimos e alterámos o que havíamos feito em cada uma delas, em resultado do aprofundamento dos nossos conhecimentos sobre o assunto investigado.

A investigação empreendida assentou, desde logo, na análise dos diversos instrumentos jurídicos internacionais, europeus e nacionais que regulam esta temática. Concomitantemente, pesquisámos e lemos livros, revistas, relatórios, pareceres e estudos, ora específicos do tema a tratar, ora de carácter geral, quer de âmbito jurídico, quer de âmbito não jurídico. Houve ainda o recurso a ferramentas electrónicas, públicas e privadas, nacionais e estrangeiras, para encontrar material para a investigação, bem como a deslocação a bibliotecas nacionais e estrangeiras para períodos de investigação. *Last but not least*, cumpre ainda referir a jurisprudência do TJUE, a qual assume um particular relevo no Direito da União, em geral, e no âmbito da fiscalidade, em especial, e que, por isso, não poderia deixar de ser por nós considerada no âmbito do tema que nos ocupa.

Na concreta elaboração deste trabalho, procurámos dar-lhe uma estruturação que primasse pela coerência e tentámos explanar o respectivo conteúdo de forma objectiva, não deixando, sempre que tal se justificou, de expressar aquela que é a nossa opinião, fruto de uma reflexão crítica das diversas questões analisadas no âmbito da temática abordada.

#### **4. A sistematização**

O presente trabalho está organizado em três capítulos.

No Capítulo I debruçamo-nos sobre a assistência administrativa mútua em matéria fiscal entre Estados, caracterizando-a, descrevendo aquelas que são as suas diversas modalidades e, dentro destas, fazendo uma primeira abordagem específica à troca de informações.

O objectivo deste primeiro capítulo é o de contextualizar e caracterizar, genericamente, a troca de informações, deixando claro que não se trata de um fenómeno isolado, mas sim inserido no âmbito desse outro fenómeno mais amplo que é o da assistência administrativa mútua.

No Capítulo II estudamos a troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, primeiramente numa perspectiva estática, fazendo o seu enquadramento jurídico e definindo o seu âmbito. Já numa perspectiva dinâmica, começamos por elencar e explicar as suas diversas modalidades e os meios pelos quais se processa, referindo ainda as autoridades nacionais competentes para a sua execução; posteriormente, analisamos os seus princípios estruturantes, sejam os referentes ao procedimento de troca de informações, sejam os referentes ao uso das informações trocadas, e, de seguida, vemos quais os limites à sua operabilidade.

A finalidade deste segundo capítulo é dar a conhecer o fenómeno onde se insere a nossa investigação e introduzir os respectivos conceitos e princípios operativos.

No Capítulo III entramos no cerne do nosso estudo, sendo aí que tratamos a questão da tutela jurídica dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia. Começamos por fazê-lo na perspectiva do ordenamento jurídico europeu – por referência quer aos respectivos princípios gerais, quer aos

direitos fundamentais, nele reconhecidos e protegidos, que são aplicáveis à troca de informações fiscais – e, depois, fazemo-lo na perspectiva dos ordenamentos jurídicos nacionais – aludindo aos direitos de participação dos contribuintes nos procedimentos de troca de informações fiscais e analisando o valor jurídico-probatório das informações fiscais obtidas por via dos procedimentos de troca de informações.

Ainda neste Capítulo, estudamos a temática objecto do nosso estudo à luz do ordenamento jurídico português, abordando, por um lado, os princípios constitucionais da tributação que se afiguram relevantes na perspectiva dos procedimentos de troca de informações fiscais entre Portugal e os demais Estados-membros da União Europeia e, por outro lado, o enquadramento jurídico nacional destes mesmos procedimentos de troca de informações fiscais, no âmbito do qual analisamos os seguintes aspectos: o Decreto – Lei n.º 127/90, de 17 de Abril, a tutela jurisdicional efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes, o segredo fiscal e o segredo bancário, a protecção de dados pessoais, o ónus da prova em matéria fiscal e a responsabilidade civil da Administração fiscal.

A finalizar, apresentamos as conclusões gerais do nosso trabalho.



## **CAPÍTULO I**

### **A ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA MÚTUA EM MATÉRIA FISCAL ENTRE ESTADOS**

#### **I. CONSIDERAÇÕES GERAIS**

A importância da assistência administrativa mútua internacional em matéria fiscal é patente, desde logo, em virtude das limitações territoriais do poder de tributação dos Estados e do incremento das relações económicas internacionais com o inerente aumento das manifestações de capacidade contributiva susceptíveis de serem tributadas pelos Estados, as quais, por conterem uma componente internacional, dificultam o exercício do poder tributário estadual<sup>13</sup>. Efectivamente, enquanto a actividade dos agentes económicos deixou de estar limitada pelas respectivas fronteiras físicas nacionais, assumindo uma dimensão verdadeiramente internacional, a actividade das administrações fiscais continua limitada pelas respectivas jurisdições fiscais e, portanto, circunscrita aos respectivos territórios nacionais.

Actualmente, uma elevadíssima percentagem das relações económicas revestem-se de uma componente internacional, seja pela origem ou localização dos agentes nelas intervenientes, seja pelo movimento transfronteiriço de bens ou serviços que constituem o seu objecto, seja ainda pelos movimentos internacionais de meios de pagamento que originam<sup>14</sup>. Por isso, acontece amiúde os dados de que uma Administração fiscal necessita, em determinado momento, estarem na posse de agentes económicos estabelecidos fora do seu território e, portanto, fora do âmbito de aplicação do seu ordenamento fiscal e, logo, para além das suas possibilidades de actuação. Torna-se, pois, evidente a necessidade de implementação de uma

---

<sup>13</sup> FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *El intercambio de información...*, p. 33.

<sup>14</sup> MARÍA DOLORES BUSTAMANTE ESQUIVIAS, "Intercambio de información internacional", *in* Teodoro Cordón Ezquerro (dir.) e Manuel Gutiérrez Lousa, (coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Volumen II, 3ª ed. revisada y ampliada, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, p. 1210.



efectiva cooperação entre as diversas autoridades fiscais nacionais, dotando-as dos mecanismos e dos meios para tanto necessários, como forma de ultrapassar as referidas limitações e, conseqüentemente, como forma de evitar que os agentes económicos retirem benefícios ilegítimos da incapacidade de conhecimento e controle efectivo da sua situação real de que as máquinas fiscais nacionais, agindo isoladamente, inevitavelmente padecem.

A crescente internacionalização das economias nacionais, decorrente da liberalização do comércio e do fenómeno da globalização<sup>15</sup>, deu uma dimensão global à economia e levou à deslocalização dos agentes económicos<sup>16</sup>, fruto da sua actuação além das fronteiras nacionais, e das respectivas bases de tributação, tendo em vista a busca de condições mais favoráveis aos seus negócios, *maxime* quanto à carga fiscal suportada<sup>17</sup>. O planeamento fiscal internacional ganhou, assim, um relevo acentuado, sendo actualmente uma realidade com a qual todos os sistemas fiscais nacionais são confrontados. O mesmo sucedendo, inevitavelmente, com a evasão e a fraude fiscais que têm vindo a assumir um carácter eminentemente transfronteiriço, sendo hoje fenómenos com contornos multinacionais e que são potenciados pelas facilidades que as novas tecnologias oferecem de ocultação da informação pelos contribuintes.

Neste contexto económico globalizado, a implementação e prossecução de esquemas de cooperação internacional, bilaterais ou multilaterais, entre os Estados visando a neutralização das práticas fiscais prejudiciais, afigura-se essencial, pois é evidente o enfraquecimento do poder fiscal do Estado, resultante da limitação da sua soberania fiscal<sup>18</sup>, face ao aumento das

---

<sup>15</sup> Como afirma TONNY SCHENK-GEERS (*International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, Eucotax Series on European Taxation, Volume 24, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2009, p. 1): “*The world has become a “global village”, in which the economies of the states become ever more closely intertwined. Parts of the world income or profits of taxpayers will increasingly find their origin in states other than their state of residence or will be strongly influenced by facts and circumstances abroad.*”

<sup>16</sup> Como salienta PAULO DE PITTA E CUNHA (*loc. cit.*, p. 38): “*Tornou-se fácil para os investidores deslocarem-se para centros internacionais ágeis e competitivos, onde melhor satisfarão os objectivos das suas aplicações, fugindo aos controlos do Estado de origem.*”

<sup>17</sup> Como acertadamente afirma RITA CALÇADA PIRES (*ob. cit.*, p. 117), actualmente não é já “*o Estado que, na prática, determina quem é o outro sujeito da relação [jurídica fiscal], mas antes o contribuinte móvel que, depois da utilização dos mecanismos de planeamento e do exercício da sua mobilidade, se estabelece como parte de uma relação jurídica fiscal. Este factor é de uma novidade extrema, visto o contribuinte global abandonar a passividade de uma posição de receptor de deveres e obrigações protegidos por direitos e garantias, para aproveitar os direitos e as garantias em função da escolha do sistema fiscal que estabelecer as obrigações e os direitos mais adequados aos seus objectivos.*”

<sup>18</sup> Como refere SALDANHA SANCHES (*Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, p. 75), a soberania fiscal é um conceito que “*...está inteiramente ligado ao conceito de Estado-Nação*”, podendo, na opinião de PAULA ROSADO PEREIRA (*Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 55), à qual aderimos, “*...ser definida como uma manifestação específica da soberania do Estado que lhe permite criar e implementar a sua própria política fiscal, exercendo os seus poderes tributários relativamente a situações tributárias internas e a situações tributárias internacionais com elementos de conexão relevantes com esse*

operações transfronteiriças que envolvem várias jurisdições fiscais. Como afirma MARIA ODETE OLIVEIRA, “os sistemas fiscais clássicos estão minados nas suas fundações, tanto no que respeita aos modelos em que se concretizam como quanto aos princípios tributários que tradicionalmente constituem as suas fontes e fundamentos”<sup>19</sup>. A cooperação internacional entre as administrações fiscais nacionais é, pois, de extrema importância<sup>20</sup>, assumindo-se como um elemento enformador da respectiva actividade<sup>21</sup>, devendo abarcar todas as formas possíveis de assistência e colaboração e o maior leque possível de impostos, por forma a maximizar a sua eficácia e a otimizar os seus resultados.

Para além da influência e dos efeitos da globalização sobre os sistemas fiscais nacionais<sup>22</sup>, a necessidade de uma efectiva assistência administrativa mútua internacional em matéria fiscal é ainda patenteada por um outro fenómeno que a doutrina tem designado de *privatização da relação jurídica tributária, privatização da administração fiscal* ou *privatização da gestão tributária*.

---

*Estado, bem como negociando em matéria tributária com outros Estados.” ANA PAULA DOURADO (A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 175, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1996, p. 13), alude, a propósito da soberania fiscal, a uma dimensão “externa (ou espacial) que permite o relacionamento de diferentes Estados com iguais poderes de tributação, e [a] uma [dimensão] interna (ou material) que se manifesta no exercício de poderes do Estado sobre sujeitos passivos.” KLAUS VOGEL e WALDHOFF (Grundlagen des Finanzverfassungsrecht, Heidelberg, 1999, pp. 214-227, apud J. L. SALDANHA SANCHES, Manual..., p. 76) preconizam a distinção entre “a soberania fiscal legislativa, a soberania fiscal administrativa, a soberania fiscal judicial e a soberania quanto às receitas.”*

Nas palavras de RITA CALÇADA PIRES (*ob. cit.*, p. 99): “No mundo globalizado não é fácil para o Estado manter a sua soberania fiscal e, mesmo na parcela que mantém, afigura-se extremamente difícil não a ver esvaziar-se com a influência e a pressão dos factos que a envolvem e a limitam: todos os compromissos internacionais e nacionais, toda a interacção necessária entre os vários sistemas fiscais resultantes das economias abertas e globalizadas, e todos os níveis de poder que surgem dentro, paralelamente e acima do Estado.

*A fragmentação da soberania fiscal e a sua limitação afectam QUEM tem efectivamente o poder de tributar e COMO conseguir efectivamente tributar, pois a figura activa da relação jurídica fiscal torna-se profundamente fragilizada.”*

<sup>19</sup> MARIA ODETE OLIVEIRA, “A troca internacional de informação tributária. Funções e operacionalização”, *Série Miscelâneas do IDET*, n.º 5, Coimbra, Almedina, 2008, p. 113.

<sup>20</sup> Como bem salienta RITA CALÇADA PIRES (*ob. cit.*, p. 127): “A colaboração entre as administrações surge como uma resposta central da fiscalidade ao impacto provocado pela globalização. Através da cooperação procura-se adaptar, ampliando, as informações disponíveis para a Administração Fiscal, sendo a contrapartida do alargamento de oportunidades evasivas e fraudulentas oferecidas pelas novas tecnologias e pela nova forma de organização global.”

<sup>21</sup> SALDANHA SANCHES (*Manual...*, p. 77) afirma que a soberania fiscal administrativa, consubstanciada na atribuição, à Administração fiscal, de um conjunto de poderes que lhe permitem aplicar coactivamente as normas gerais e abstractas em matéria fiscal dimanadas dos competentes órgãos legiferantes, é exteriormente limitada pela obrigação contratual de cooperação com as outras administrações fiscais.

<sup>22</sup> Sobre o impacto da globalização na fiscalidade e as respostas que vêm sendo dadas pelas administrações fiscais e pelas organizações internacionais, ver RITA CALÇADA PIRES, *ob. cit.*, pp. 94 e ss.

Tradicionalmente, os deveres de actuação que recaiam sobre os sujeitos passivos da relação jurídica tributária eram apenas deveres de prestação pecuniária – consubstanciada na obrigação de pagamento do imposto – a que acresciam algumas obrigações acessórias de conduta. No entanto, a evolução verificada na gestão dos sistemas fiscais, cada vez mais complexos, levou à constatação de que esta se havia tornado uma actividade demasiado complexa para continuar a ser uma actividade exclusiva ou predominantemente pública, pois a função da Administração fiscal *“cada vez menos se conjuga com o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos”*<sup>23</sup>. Este é um fenómeno presente na generalidade dos sistemas fiscais e que, em Portugal, foi concretizado a partir da reforma fiscal que ocorreu nos anos oitenta do século passado. Os contribuintes começaram, pois, a ser, cada vez mais, chamados à prática de actos que, tradicionalmente, caberiam à Administração fiscal, daí resultando que muitos dos actos em matéria fiscal deixaram de ser praticados por órgãos administrativos, passando a sê-lo pelos contribuintes e até, em algumas circunstâncias, por terceiros<sup>24</sup>. Assim, actualmente pode-se *“falar numa verdadeira desconsideração da vontade administrativa, des-administrativização ou privatização da relação jurídica tributária”*<sup>25</sup>.

Nesta parametria, *“o procedimento tributário depende cada vez mais das actuações e iniciativas dos contribuintes (actuações essas que se presumem sempre de boa-fé), reconhecendo-se cada vez mais um direito destes a serem tributados de acordo com os dados*

---

<sup>23</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª edição, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 355-356.

<sup>24</sup> No âmbito do sistema fiscal português, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (*Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pp. 44-45) aponta como exemplos desta realidade *“...as seguintes situações:*

*- no âmbito do IRC, a liquidação (acto tributário stricto sensu) pode ser efectuada quer pela Direcção-Geral dos Impostos, quer pelo próprio contribuinte (auto-liquidação);*

*- no âmbito do IRS, apesar do imposto ser liquidado pela Administração, é-o com base nos elementos declarados pelos contribuintes;*

*- a cobrança do IRS e do IRC é frequentemente efectuada por parte de entidades privadas através da retenção na fonte, por exemplo no momento em que pagam ou colocam à disposição salários aos trabalhadores ou direitos de propriedade intelectual aos respectivos titulares;*

*- muitas entidades privadas (bancos, entidades emitentes de valores mobiliários, seguradoras, etc.) estão obrigadas a declarar o valor dos rendimentos e operações que pagaram ou efectuaram, como por exemplo o valor dos juros que creditaram nas contas dos clientes ou as operações financeiras nas quais tiveram intervenção;*

*- os notários, conservadores e as entidades profissionais (por exemplo, advogados) com competência para autenticar documentos particulares que titulem determinados actos ou contratos são obrigados a enviar à Direcção-Geral dos Impostos uma relação dos actos por si praticados;*

*- no âmbito do IMI, a primeira avaliação de um prédio urbano cabe ao chefe de finanças, com base na declaração apresentada pelos sujeitos passivos.”*

<sup>25</sup> *Idem, ibidem*, p. 44. JOSÉ CASALTA NABAIS (*ob. cit.*, p. 356) alerta para o facto de estarmos perante uma *“... “privatização” que (...) não deixa de ser sui generis, pois traduz-se na entrega aos particulares, maxime às empresas, de tarefas públicas, por cujo exercício não recebem, específica ou genericamente, nada em troca.”*

que eles próprios forneceram (que se presumem verdadeiros).”<sup>26</sup> Pode mesmo suceder que a relação jurídica tributária surja e se extinga sem que a Administração fiscal pratique qualquer acto, desde que, obviamente, os contribuintes cumpram pontualmente os deveres que lhes incumbem, sejam os deveres de prestação pecuniária, sejam os deveres de cooperação. Desta forma, à Administração fiscal incumbe, actualmente, uma função essencialmente de controlo ou de fiscalização sobre as actuações dos contribuintes, concretamente da aplicação que estes fazem das normas fiscais impositivas.

Efectivamente, no cenário actual de “*administração privada dos impostos*”<sup>27</sup> é compreensível que a maior parte da actividade desenvolvida pela Administração fiscal se consubstancie em actos de fiscalização ou inspecção tendo em vista aquilatar se os contribuintes cumprem os deveres legais que sobre eles impendem<sup>28</sup>, isto é, se “*efectivamente observaram as prescrições que lhe são juridicamente imputadas (por via legal, internacional, convencional ou regulamentar), seja do ponto de vista quantitativo, seja do ponto de vista qualitativo. O controlo tributário aparece assim como um controlo da actuação tributária não estadual, motivado em larga medida pela inflação de deveres que sobre os obrigados (...) continuamente impendem*”<sup>29</sup>.

Como intuitivamente se descortina, ganham particular relevância, neste cenário, as questões atinentes ao reforço dos meios de que as administrações fiscais dispõem para encetar um efectivo combate à fraude e evasão fiscais – fenómenos que são potenciados por este “*impulso privatístico*”<sup>30</sup> –, assumindo enorme importância, neste âmbito, a cooperação internacional entre as administrações fiscais nacionais; relevância essa tanto mais evidente se se

---

<sup>26</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, Braga, Aedum, 2009, p. 6.

<sup>27</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p. 357.

<sup>28</sup> Pois, como escreve MARÍA DOLORES BUSTAMANTE ESQUIVIAS (*loc. cit.*, pp. 1209-1210): “*Todas las Administraciones Tributarias requieren imprescindiblemente disponer de información abundante, fiable y actualizada en orden al desarrollo de las dos grandes tareas o procedimientos en los que se puede resumir el trabajo de aquellos organismos que tienen encomendada la gestión del sistema tributario de un país:*

- *Verificar se el conjunto de los obligados tributarios están o no cumpliendo correctamente con las obligaciones que las normas tributarias les imponen.*

- *Detectar aquellos supuestos de presuntos incumplimientos, que requieren una actuación específica por parte de los órganos de la Administración.*”

<sup>29</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)”, *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 67 (Janeiro – Fevereiro 2008), Braga, Cejur, p. 5.

<sup>30</sup> *Idem, ibidem.*

pensar nos efeitos produzidos pela conjugação da privatização da relação jurídica tributária com a globalização sobre os sistemas fiscais nacionais.

Aqui chegados e antes de avançarmos na análise da assistência administrativa mútua internacional em matéria fiscal, elencando as suas diversas modalidades, entendemos adequado assentar três aspectos que se nos afiguram essenciais para a sua correcta compreensão.

Primeiramente, importa salientar que quando aludimos à assistência administrativa mútua internacional em matéria fiscal estamos a referir-nos a um fenómeno que envolve “*a acção das autoridades competentes de dois ou mais espaços fiscais, maxime Estados, de modo a possibilitar a aplicação efectiva, ainda que não necessariamente simultânea, das normas dos espaços envolvidos ou das convenções internacionais que os vinculam*”<sup>31</sup> e que, por isso, está prevista e regulamentada quer em instrumentos jurídicos internacionais, bilaterais ou multilaterais, quer nos ordenamentos jurídicos nacionais.

Em segundo lugar, há que ter presente que a assistência mútua internacional entre as diferentes autoridades fiscais nacionais não constitui um fim em si mesma, sendo sim um instrumento ao serviço do seu objectivo último que, simultaneamente, se assume como o seu fundamento primeiro: a correcta aplicação dos impostos nos diversos ordenamentos tributários nacionais<sup>32</sup> e, por via disso, a promoção de um “*bem-estar fiscal generalizado*”<sup>33</sup> no plano internacional. Objectivo este que, inquestionavelmente, passa pela criação e implementação de mecanismos de cooperação entre as autoridades fiscais nacionais que permitam: a correcta liquidação dos impostos; a luta contra a fraude e a evasão fiscais; e a aplicação do princípio da justiça fiscal<sup>34</sup>.

Por último, a assistência administrativa mútua internacional em matéria fiscal, nas suas diferentes modalidades, não constitui uma excepção aos limites do poder tributário dos Estados, devendo antes ser entendida como a via através da qual são superadas aquelas limitações sem

---

<sup>31</sup> RITA CALÇADA PIRES, *ob. cit.*, p. 485.

<sup>32</sup> Neste sentido, FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *El intercambio de información...*, p. 142. Como refere RITA CALÇADA PIRES (*ob. cit.*, p. 488), por via “*...da cooperação entre as Administrações Fiscais, promove-se a tributação de quem e do quê deve ser efectivamente tributado, garantindo-se passos em direcção da equidade dos sistemas fiscais.*”

<sup>33</sup> RITA CALÇADA PIRES, *ob. cit.*, p. 489.

<sup>34</sup> FRITZ NEUMARK (*Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, *apud* RITA CALÇADA PIRES, *ob. cit.*, p. 77) alude aos princípios de tributação político-sociais e éticos, neles inserindo, enquanto postulados da justiça, o princípio da generalidade, o princípio da igualdade e o princípio da proporcionalidade ou princípio da tributação segundo a capacidade de pagamento pessoal e individual.

que, no entanto, possa ser entendido que o poder tributário dos Estados passa, por essa forma, a ter uma extensão *ad extra* do respectivo território<sup>35</sup>.

## **II. AS MODALIDADES DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA MÚTUA EM MATÉRIA FISCAL**

A assistência administrativa mútua internacional em matéria fiscal não se manifesta de uma forma única, podendo assumir diversas modalidades, consoante os objectivos concretos que sejam visados pelas autoridades fiscais dos Estados envolvidos e que tanto podem residir na liquidação dos impostos, como na efectivação da respectiva cobrança.

É pacífico quer no âmbito internacional, quer no quadro europeu, considerar as seguintes modalidades de assistência administrativa mútua interestadual: a troca de informações fiscais<sup>36</sup>, a presença de funcionários da Administração fiscal de um Estado no território de outro Estado, os controlos fiscais simultâneos (bilaterais ou multilaterais), a realização de inquéritos administrativos pedidos por autoridades administrativas estrangeiras, a notificação administrativa de actos e decisões emanadas de autoridades administrativas estrangeiras e bem assim de documentos respeitantes a créditos tributários ou à sua cobrança, a cobrança de créditos tributários estrangeiros e a adopção de medidas cautelares para garantir a cobrança de créditos tributários estrangeiros<sup>37</sup>.

Na medida em que a sua legislação nacional o permita e tendo em vista a troca de informações, um Estado pode autorizar a entrada no seu território de funcionários autorizados da Administração fiscal de outro Estado, a fim quer de estarem presentes nos serviços em que as suas autoridades administrativas exercem funções, quer de estarem presentes em inquéritos administrativos, podendo interrogar pessoas, examinar documentos e analisar registos relativos a uma determinada pessoa. A concreta aplicação desta modalidade de assistência administrativa

---

<sup>35</sup> Neste sentido, FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *El intercambio de información...*, p. 33.

<sup>36</sup> Na medida em que a troca de informações fiscais assume um lugar de relevo no âmbito deste estudo, será objecto de referência específica no ponto seguinte do texto.

<sup>37</sup> ADORACIÓN BORJA SANCHIS, *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, Valencia, Editorial Diálogo, 2005, p. 41.

está dependente da legislação e das práticas administrativas dos Estados, cuja amplitude quanto aos direitos concedidos aos funcionários estrangeiros é muito variável.

Como é dito no parágrafo 9.1 dos Comentários ao artigo 26.º da CMOCDE, os controlos fiscais simultâneos são acordos pelos quais dois ou mais Estados verificam *“...simultaneamente, cada [um] no respectivo território, a situação fiscal de uma ou mais pessoas que se revista para [eles] de interesse comum ou complementar, tendo em vista a troca das informações deste modo obtidas”*<sup>38</sup>.

Por outro lado, a autoridade administrativa de um Estado pode fundamentadamente pedir à autoridade administrativa de outro Estado que proceda à realização de um inquérito administrativo específico a fim de, posteriormente, proceder a uma troca de informações. Realizar, ou não, esse inquérito administrativo é uma decisão que incube, unicamente, à autoridade administrativa requerida, sendo que, se decidir efectuá-lo, deve actuar como se o estivesse a fazer por conta própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado<sup>39</sup>.

Por último, a autoridade administrativa de um Estado pode, a pedido da competente autoridade administrativa de outro Estado, proceder à notificação ao respectivo destinatário de quaisquer actos e decisões emanados das autoridades administrativas do Estado requerente que digam respeito à aplicação no seu território da legislação fiscal que esteja abrangida, no caso concreto, por esta forma de cooperação administrativa interestadual. O pedido de notificação deve indicar, pelo menos, os seguintes elementos: o objecto do acto ou da decisão a notificar; o nome, o endereço e qualquer outra informação que facilite a identificação do destinatário. A notificação é efectuada nos termos previstos nas normas jurídicas em vigor para a notificação de instrumentos análogos no Estado onde tem sede a autoridade requerida.

---

<sup>38</sup> OCDE, COMITÉ DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, Lisboa, DGCI, Centro de Estudos Fiscais, 2008, p. 605.

<sup>39</sup> Neste sentido, ADORACIÓN BORJA SANCHIS, *ob. cit.*, p. 50.

### III. A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS, EM PARTICULAR

Como vimos anteriormente, a troca de informações fiscais é uma das modalidades de assistência administrativa mútua internacional em matéria fiscal e, de entre estas, é reconhecidamente a mais utilizada nos procedimentos bilaterais ou multilaterais que são estabelecidos, neste âmbito, entre as competentes autoridades administrativas nacionais. Essa relevância de que a troca de informações fiscais goza actualmente encontra as suas raízes na necessidade que os Estados sentiram, ao longo dos tempos, de encontrar mecanismos úteis e eficazes que permitam combater eficazmente a evasão e fraude fiscais<sup>40</sup>.

A importância da troca de informações fiscais encontra, efectivamente, a sua razão de ser na incapacidade que as autoridades fiscais nacionais hodiernamente experimentam de, por si mesmas, isoladamente, fazerem face aos desafios e aos problemas suscitados pela internacionalização da economia, com a consequente profusão das transacções internacionais. *“Estas transacções internacionais suscitam desafios difíceis para a Administração Fiscal, sobretudo por três razões fundamentais. Em primeiro lugar, porque a informação necessária pode estar efectivamente localizada em outra jurisdição que não a nacional; em segundo lugar, porque com as novas tecnologias existe uma facilidade crescente de a informação necessária ser ocultada pelos contribuintes, criando-se um espaço favorável à evasão e fraude fiscais; e, finalmente, em terceiro lugar, porque tal evasão não só delapida as receitas do Estado como enfraquece a posição monetária internacional de tal país através do contínuo fluxo de saída de capital. Perante este cenário torna-se compreensível a importância da troca de informações entre as Administrações Fiscais, como forma de garantir o seu eficaz funcionamento, permitindo a tributação das realidades que a lei afirma deverem ser tributadas.”*<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Como salienta JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2000, p. 77), “...una de las piedras angulares de un efectivo sistema de control fiscal es la información (intelligence); el control de las obligaciones tributarias no representa otra cosa que administrar información; la función de la obtención de información es determinar hasta qué punto el obligado tributario está cumpliendo con sus deberes fiscales.” Na perspectiva de LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER (*ob. cit.*, p. 30): “En último término se trataría de que quien realice operaciones a través de sus fronteras no disponga de mayores posibilidades de elusión y evasión fiscal que quienes obtienen su renta dentro del territorio nacional.”

<sup>41</sup> RITA CALÇADA PIRES, *ob. cit.*, p. 486.



A troca de informações fiscais tem sido considerada, principalmente, na perspectiva dos Estados e, nessa medida, o respectivo ponto de referência é o interesse daqueles no combate aos comportamentos violadores das leis fiscais nacionais. Todavia, a troca de informações fiscais deve ainda ser considerada na perspectiva dos contribuintes e, portanto, ter também como ponto de referência o interesse daqueles numa tributação correcta e justa<sup>42</sup>.

Assim, à troca de informações fiscais deve ser reconhecida uma dupla funcionalidade: por um lado, constitui um instrumento que permite às Administrações fiscais nacionais prevenirem e combaterem a evasão e fraude fiscais internacionais (troca de informações fiscais enquanto *sword*); e, por outro lado, pode ser utilizada como um instrumento que permite que os contribuintes que operam internacionalmente beneficiem de um tratamento fiscal adequado às suas circunstâncias (troca de informações fiscais enquanto *shield*)<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Nesse sentido, LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, pp. 33-34.

<sup>43</sup> Neste sentido, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, "El intercambio de información entre administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volume 50, n.º 258 (2000), Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, pp. 771-772.

O TJUE tem colocado particular ênfase nesta segunda funcionalidade da troca de informações fiscais, argumentando que os Estados-membros da União Europeia não podem escudar-se no desconhecimento quer de dados referentes à situação fiscal de um contribuinte residente noutro Estado-membro, quer do regime fiscal e, em geral, dos institutos e formas jurídicas, em vigor nesse outro Estado-membro, para denegar a concessão de uma determinada vantagem fiscal. Nesse sentido, ver o acórdão de 12 de Abril de 1994, *Halliburton Services BV c. Staatsecretaris van Financiën*, processo C-1/93, disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu); o acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, processo C-279/93, disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu); o acórdão de 11 de Agosto de 1995, *Wielockx c. Inspecteur der Directe Belastingen*, processo C-80/94, disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu); o acórdão de 15 de Maio de 1997, *Futura Participations e Singer c. Administration des Contributions*, processo C- 250/95, disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu); o acórdão de 28 de Outubro de 1999, *Skatteministeriet c. Bent Vestergaard*, processo C- 55/98, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu); o acórdão de 3 de Outubro de 2002, *Rolf Dieter Danner*, processo C- 136/00, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu); o acórdão de 26 de Junho de 2003, *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), Ola Ramstedt c. Riksskatteverket*, processo C- 422/01, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu); e o acórdão de 4 de Março de 2004, *Comissão c. França*, processo C- 334/02, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

## CAPÍTULO II

### A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS

### ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA

#### I. ENQUADRAMENTO JURÍDICO

##### 1. Considerações prévias

A assistência mútua administrativa em matéria fiscal entre os Estados-membros da União Europeia, na qual se insere, como uma das suas modalidades, a troca de informações, constitui um importante instrumento ao serviço do estabelecimento do mercado interno, da salvaguarda dos princípios fundamentais do ordenamento jurídico europeu e do respeito pelos direitos dos contribuintes<sup>44</sup>.

No entanto, não existe no Direito da União originário<sup>45</sup> qualquer norma referente à prestação de assistência em matéria fiscal entre os Estados-membros, nem concretamente quanto à troca de informações fiscais<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> MARIA ODETE OLIVEIRA, *loc. cit.*, p. 123. Como acertadamente afirma DELGADO PACHECO (“La asistencia mútua entre Administraciones tributarias”, *Revista Impuestos*, 1990, p. 163, *apud* MARIA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ, “Los mecanismos de cooperación administrativa en el ámbito internacional: intercambio de información y asistencia en materia de recaudación. Deslinde y complementariedad”, *in* Collado Yurrita, Miguel Ángel (dir.) e Moreno González, Saturnina (coord.), *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Madrid, Colex, 2005, p. 191), “...la cooperación entre las Administraciones tributarias europeas se hace tan necesaria como si se tratase de distintas Administraciones tributarias de un mismo Estado federal o descentralizado”.

<sup>45</sup> ANA MARIA GUERRA MARTINS (*Curso de Direito Constitucional da União Europeia*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 374) afirma que “tem sido designado como direito [europeu] originário os tratados constitutivos, inicialmente, das Comunidades Europeias e, actualmente, da União Europeia, bem como todos aqueles que os modificaram, completaram ou adaptaram”; porém, esta autora preconiza que tal terminologia deve ser substituída por “direito constitucional da União Europeia”, na medida em que “o direito originário corresponde ao direito constitucional da União Europeia, porquanto é o parâmetro de validade de todas as outras regras da União Europeia”.

<sup>46</sup> Para FERNANDO FERNANDEZ MARÍN (*El intercambio de información ...*, pp. 142 e 146, respectivamente), essa inexistência de preceitos relativos à assistência em matéria fiscal é consentânea com o seu carácter puramente instrumental, pois tendo esta por “finalidad la

É, pois, no Direito da União subordinado<sup>47</sup> ou derivado<sup>48</sup> que vamos encontrar os instrumentos jurídicos que, no ordenamento jurídico europeu, regulam a troca de informações fiscais entre os Estados-membros<sup>49</sup>.

Contudo, a correcta compreensão do enquadramento jurídico da troca de informações fiscais na União Europeia implica que façamos também referência às convenções sobre dupla tributação celebradas pelos respectivos Estados-membros, quer entre si, quer com Estados terceiros, enquanto instrumentos jurídicos de direito internacional que vinculam os respectivos Estados contratantes, na medida em que são directamente aplicáveis ou mesmo incorporadas nas respectivas ordens jurídicas nacionais.

Por último, existem diversos instrumentos jurídicos que, apesar de não regularem especificamente a troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, assumem uma inegável relevância neste âmbito, nomeadamente na perspectiva da protecção jurídica dos contribuintes, sendo de destacar os seguintes: a Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, adoptada em Roma, a 4 de Novembro de 1950; a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, de 7 de Dezembro de 2000, com as adaptações introduzidas em 12 de Dezembro de 2007<sup>50</sup>; a Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de Outubro de 1995, relativa à protecção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados; e a Convenção 108 do Conselho da Europa, de 28 de Janeiro de 1981, para a protecção das pessoas relativamente ao tratamento automatizado de dados de carácter pessoal.

---

*lucha contra el fraude y la evasión fiscal, en definitiva, la correcta aplicación del tributo en el Estado requerente de la asistencia”, afigura-se que “por sí la correcta aplicación del tributo no sería un fundamento suficiente para la regulación comunitaria de la asistencia, sino en relación con el carácter basilar de los tributos en el funcionamiento del mercado único, que es lo que justifica la existencia de una normativa comunitaria en esta materia.”*

<sup>47</sup> Na terminologia adoptada por ANA MARIA GUERRA MARTINS (*Curso de Direito Constitucional...*, p. 393).

<sup>48</sup> O elenco dos actos jurídicos de direito subordinado ou derivado está previsto no artigo 288.º do TFUE.

<sup>49</sup> MARIA ODETE OLIVEIRA (*loc. cit.*, p. 121) chama a atenção para o seguinte aspecto: “*Em alguns destes instrumentos aparece, a par com a troca de informação tributária propriamente dita, a realização de exames fiscais simultâneos e a participação de funcionários nacionais em auditorias fiscais no exterior, enquanto que, em outros, estas duas são classificadas como diferentes e novas modalidades de assistência mútua e cooperação administrativa, juntamente com a assistência na cobrança (incluindo medidas cautelares), serviços de documentação e notificação ou outras acções para o efeito acordadas*”.

<sup>50</sup> À Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia é concedido, por via do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do TUE, o mesmo valor jurídico dos Tratados.

## 2. O Direito da União

Relativamente aos instrumentos jurídicos que, no ordenamento jurídico europeu, regulam a troca de informações fiscais entre os Estados-membros em diversos domínios, importa aqui distinguir os seguintes: a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguro<sup>51</sup>; a Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE do Conselho com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2013<sup>52</sup>; o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92<sup>53</sup>; o Regulamento (CE) n.º 1925/2004 da Comissão, de 29 de Outubro de 2004, que estabelece as normas de execução de certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado<sup>54</sup>; o Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2012<sup>55</sup>; e o Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho, de 16 de Novembro de 2004, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo<sup>56 57</sup>.

Esta enumeração dos instrumentos jurídicos que regulam a troca de informações fiscais no ordenamento jurídico europeu permite concluir que esta modalidade de assistência administrativa mútua em matéria fiscal é juridicamente tratada, na União Europeia, através da

---

<sup>51</sup> De ora em diante designada “Directiva 77/799/CEE do Conselho”.

<sup>52</sup> De ora em diante designada “Directiva 2011/16/UE do Conselho”.

<sup>53</sup> De ora em diante designado “Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho”.

<sup>54</sup> De ora em diante designado “Regulamento (CE) n.º 1925/2004 da Comissão”.

<sup>55</sup> De ora em diante designado “Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho”.

<sup>56</sup> De ora em diante designado “Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho”.

<sup>57</sup> Para além destes instrumentos jurídicos, poderemos ainda referir, embora enquadrada numa perspectiva algo diferente dos demais, a Directiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, a qual instituiu um mecanismo específico de troca de informações, consubstanciado num sistema automático de troca de informações entre os Estados-membros relativas aos pagamentos de juros. Não aludiremos mais especificamente a este instrumento jurídico, porquanto a troca de informações é ali prevista apenas como forma de prosseguir o objectivo de manter e assegurar a competência do Estado da residência do titular para a tributação dos rendimentos da poupança.

adopção de regulamentos e directivas, facto que não é alheio às características de cada um destes actos jurídicos de Direito da União previstos no artigo 288.º do TFUE<sup>58</sup>.

### 3. As convenções sobre dupla tributação celebradas pelos Estados-membros

A dupla tributação<sup>59</sup> consubstancia uma situação de concurso de normas, ou seja, uma situação em que o mesmo facto tributário se integra no âmbito da hipótese de incidência de duas normas tributárias distintas, o que implica quer a identidade do facto tributário, quer a pluralidade de normas tributárias. Para que se verifique a identidade do facto tributário, a doutrina formulou a *regra das quatro identidades*, segundo a qual, para que seja possível falar-se em identidade do facto e, conseqüentemente, em dupla tributação, é necessária a identidade do objecto, a identidade do sujeito, a identidade do período tributário e a identidade do imposto.

A dupla tributação, numa perspectiva internacional, pode ter a sua causa em três situações<sup>60</sup>:

- a) Os sistemas de tributação directa são, por regra, estruturados com base seja no princípio da residência, seja no princípio da fonte, o que acarreta uma sobreposição de pretensões de vários Estados;
- b) O mesmo sujeito passivo é considerado residente por dois ou mais Estados ou os diversos Estados consideram que o mesmo bem se situa ou que a mesma transacção ocorreu no seu território;

---

<sup>58</sup> Como refere MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES (*Direito da União – História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 6ª edição, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 338-343): “O Regulamento (...) apresenta três características fundamentais: (i) carácter geral; (ii) aplicabilidade directa; e (iii) obrigatoriedade em todos os seus elementos.

(...)

*As Directivas são actos da União que, essencialmente, impõem aos Estados membros a realização de certos objectivos, deixando aos Estados membros uma margem – maior ou menor – na escolha da forma e dos meios para a sua implementação. A imposição de resultados não significa necessariamente uma obrigação de atingir determinados objectivos concretos, podendo consubstanciar meras obrigações de facere não dependentes de prazo.”*

<sup>59</sup> Os limites deste trabalho não permitem mais do que uma referência muito sintética à problemática da dupla tributação; para maiores desenvolvimentos, ver ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição actualizada, reimpressão, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 31-44.

<sup>60</sup> PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 224-225.

- c) Existem alguns Estados que adoptam o princípio da tributação mundial dos respectivos cidadãos, independentemente do local da sua residência.

A dupla tributação internacional pode ser eliminada unilateralmente – através da adopção por cada Estado de normas internas que (tendo a tributação do rendimento por exemplo) isentem o rendimento tributado no estrangeiro (é o denominado *método da isenção* que tem duas modalidades: a *isenção integral*<sup>61</sup> e a *isenção com progressividade*<sup>62</sup>) ou concedam um crédito relativo ao imposto pago no estrangeiro (é o denominado *método da imputação ou do crédito de imposto* que tem quatro modalidades: a *imputação integral*<sup>63</sup>, *imputação ordinária*<sup>64</sup>, o *crédito de imposto fictício*<sup>65</sup> e o *crédito de imposto presumido*<sup>66</sup>) – ou através da celebração de convenções, bilaterais ou multilaterais.

As convenções sobre dupla tributação, para além de eliminarem o obstáculo que a dupla tributação constitui, *maxime* ao comércio internacional, por via do estabelecimento de critérios de repartição do poder tributário dos Estados, permitem combater a fraude e a evasão fiscais através da implementação de procedimentos de cooperação entre as administrações fiscais nacionais.

Nas convenções sobre dupla tributação que celebram, os Estados seguem sobretudo o modelo de convenção da OCDE (CMOCDE), no âmbito da qual o poder de tributar assenta nos princípios da residência e da fonte, pelo que o direito de tributação pode ser reconhecido quer ao Estado da fonte, quer ao Estado da residência<sup>67</sup>.

---

<sup>61</sup> Os rendimentos de fonte externa não são considerados para nenhum efeito no âmbito da tributação dos rendimentos de fonte interna.

<sup>62</sup> Os rendimentos de fonte externa são considerados, conjuntamente com os de fonte interna, para efeito de determinação da taxa progressiva aplicável ao rendimento global de fonte interna.

<sup>63</sup> O Estado da residência deduz o montante total do imposto efectivamente pago no país da fonte do rendimento.

<sup>64</sup> O Estado da residência limita a dedução à fracção do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos provenientes do Estado da fonte. É este o método adoptado no ordenamento jurídico português (artigo 91.º do CIRC e artigo 81.º do CIRS) e, em regra, nas convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal.

<sup>65</sup> O Estado da residência não deduz o imposto que foi efectivamente pago no Estado de origem dos rendimentos, mas sim o imposto que teria sido pago se tais rendimentos não fossem ali objecto de isenção.

<sup>66</sup> O Estado da residência deduz um montante superior ao do imposto que corresponda à taxa normal de retenção na fonte aplicável, por força de convenção internacional ou de norma interna, no Estado fonte dos rendimentos, o que consubstancia um benefício fiscal por parte do Estado de residência.

<sup>67</sup> Sendo que, como afirma PAULA ROSADO PEREIRA (*ob. cit.*, pp. 88-89) importa ter presente o seguinte: “Os princípios da residência e da fonte não se excluem mutuamente, sendo que a legislação interna da maioria dos Estados, bem como as CDT, têm subjacente a

Relativamente aos Estados-membros da União Europeia, todos eles são também membros da OCDE e celebraram e continuam a celebrar convenções com base na CMOCDE – quer com outros Estados-membros da União Europeia, quer com terceiros Estados –, nas quais habitualmente acordam quanto à troca de informações fiscais com os outros Estados contratantes<sup>68</sup>, o que levanta questões de compatibilidade entre essas convenções sobre dupla tributação e o Direito da União<sup>69</sup>.

O n.º 3 do artigo 4.º do TUE, na parte que aqui importa considerar, estatui que “[o]s Estados membros facilitam à União o cumprimento da sua missão e abstêm-se de qualquer medida susceptível de pôr em perigo a realização dos objectivos da União”. Desta forma, “se os Estados-membros dispõem da mais ampla competência para concluírem convenções internacionais, estão sujeitos à compatibilidade das normas adoptadas com o direito comunitário”<sup>70</sup>.

As áreas de potencial conflito entre o direito convencional e o Direito da União são as seguintes<sup>71</sup>:

- a) Conflitos entre as convenções bilaterais e os princípios e as liberdades de circulação consagradas nos Tratados; e
- b) Conflitos entre as convenções bilaterais e o Direito da União subordinado ou derivado.

O TJUE já se pronunciou, por diversas vezes, sobre o problema das relações entre as convenções sobre dupla tributação e o Direito da União, sendo os seguintes os acórdãos que se

---

*aplicação cumulativa de ambos os princípios, embora geralmente com uma prevalência do princípio da residência. Não se verifica, portanto, em termos gerais, a atribuição exclusiva do direito de tributar ao Estado da fonte ou ao Estado da residência. Tal sucede apenas relativamente a tipos específicos de rendimento.”*

<sup>68</sup> Ver o artigo 26.º da CMOCDE.

<sup>69</sup> Para um estudo aprofundado desta temática, nas suas múltiplas vertentes, ver MICHAEL LANG, JOSEF SCHUCH e CLAUS STARINGER, *Tax Treaties and EC Law*, London, Kluwer Law International, 2007.

<sup>70</sup> PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *ob. cit.*, pp. 234-235. Como bem salienta PAULA ROSADO PEREIRA (*ob. cit.*, p. 245): “Os Estados-membros mantêm os seus poderes em matéria de tributação directa, mas devem, contudo, exercê-los em conformidade com o Direito da UE. Os Estados-membros não podem, portanto – quer na sua legislação fiscal doméstica, quer nas CDT que celebram – adoptar medidas fiscais que sejam contrárias ao Direito da UE, designadamente por envolverem uma discriminação dos sujeitos passivos em razão da nacionalidade ou por colocarem entaves às liberdades de circulação consagradas no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.”

<sup>71</sup> PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *ob. cit.*, p. 235.

afigram mais relevantes nesta matéria<sup>72</sup>: acórdão de 28 de Janeiro de 1986, *Comissão c. França* (“*Avoir fiscal*”), processo C-270/83; acórdão de 28 de Janeiro de 1992, *Hanns-Martin Bachmann c. Bélgica*, processo C-204/90; acórdão de 13 de Julho de 1993, *The Queen c. Inland Revenue Commissioners, ex parte: Commerzbank AG*, processo C- 330/91; acórdão de 12 de Maio de 1998, *Époux Robert Gilly c. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, processo C-336/96; acórdão de 21 de Setembro de 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland c. Finanzamt Aachen-Innstadt*, processo C-307/97; acórdão de 12 de Dezembro de 2002, *F. W. L. de Groot c. Staatssecretaris van Financiën*, processo C-385/00; e o acórdão de 5 de Julho de 2005, *D c. Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren Ondernemingen buitenland te Heerlen*, processo C-376/03.

A análise dessa jurisprudência do TJUE permite “*identificar aquelas que consideramos como as duas traves mestras da relação entre as CDT [convenções sobre dupla tributação] e o Direito da UE:*

- i) A exigência de compatibilidade das CDT com as regras europeias referentes à livre circulação e à não discriminação; mas, em contrapartida,*
- ii) A salvaguarda das regras estruturais das CDT e o respeito pela integridade da rede de CDT celebradas pelos Estados-membros.*

*Quanto a esta última, podemos ainda identificar no seu âmbito diversas características que espelham aspectos particulares do respeito do Direito da UE pelas regras estruturais das CDT e pelo papel destas no DFI [direito fiscal internacional]:*

- a) Liberdade de escolha dos elementos de conexão;*
- b) Neutralidade da repartição do poder de tributar;*
- c) Aceitação do MC OCDE [CMOCDE] e da prática internacional;*
- d) Aceitação do carácter bilateral das CDT.*<sup>73</sup>

---

<sup>72</sup> A consulta destes acórdãos está disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu) para os que foram proferidos até 16/06/1997 e em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu) para os proferidos a partir de 17/06/1997.

<sup>73</sup> PAULA ROSADO PEREIRA, *ob. cit.*, pp. 332-333.



## **4. As regras aplicáveis em caso de conflito entre o direito convencional e o Direito da União**

As questões de conflito (e de compatibilização) entre o direito convencional e o Direito da União colocam-se quanto às convenções sobre dupla tributação celebradas pelos Estados-membros quer com outros Estados-membros, quer com Estados terceiros. Em ambos os casos, importa distinguir entre as convenções sobre dupla tributação celebradas antes e após a entrada em vigor dos Tratados constitutivos das Comunidades ou da respectiva adesão dos Estados-membros contratantes.

### **4.1. Convenções sobre dupla tributação celebradas entre Estados-membros**

No respeitante às convenções sobre dupla tributação celebradas pelos Estados-membros, entre si, antes da entrada em vigor dos Tratados constitutivos das Comunidades ou da respectiva adesão desses Estados-membros, é necessário convocar o artigo 30.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, cujo n.º 3 preceitua o seguinte: *“Quando todas as Partes no tratado anterior são também Partes no tratado posterior, sem que o tratado anterior tenha cessado de vigorar ou sem que a sua aplicação tenha sido suspensa (...), o tratado anterior só se aplica na medida em que as suas disposições sejam compatíveis com as do tratado posterior”* (*pactus posterior derogat prior*). Assim sendo, o Direito da União prevalece sobre as convenções sobre dupla tributação celebradas entre os Estados-membros com anterioridade relativamente à entrada em vigor dos Tratados constitutivos das Comunidades ou à respectiva adesão. As referenciadas convenções sobre dupla tributação estão, pois, sujeitas ao princípio do primado do Direito da União sobre os direitos nacionais, isto é, as normas europeias prevalecem sobre todas as normas de direito interno, incluindo o direito constitucional<sup>74</sup>.

---

<sup>74</sup> Esta é a posição assumida por BEN J. M. TERRA e PETER J. WATTEL (*European Tax Law*, Fifth Edition, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, p. 83) que, a este respeito, escrevem o seguinte: *“What all this means, is that EC law, except where this is impossible, always jumps the queue: it pushes aside any provisions of national (procedural) law, even national constitutional law, and of (tax) treaties between Member States ante between Member States and third States which in any way thwart the full effect of EC law.”* A propósito do primado do Direito Comunitário sobre os direitos nacionais, RAMÓN FALCÓN Y TELLA e JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID (“El derecho fiscal europeo”, in Teodoro Cordón Ezquerro (dir.) e Manuel Gutiérrez Lousa (coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Volumen I, 3ª ed. revisada y ampliada, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, p. 179) afirmam que *“...la primacía afecta muy especialmente a los jueces y Tribunales internos, que ven modificada su posición constitucional y ampliadas sus competencias cuando actúan en materias reguladas por el Ordenamiento comunitario, en la medida en que como jueces comunitarios deben asegurar la aplicación en todo caso de este último sobre el Derecho interno.”* Para maiores

No concernente às convenções sobre dupla tributação celebradas pelos Estados-membros, entre si, após a entrada em vigor dos Tratados constitutivos das Comunidades ou a respectiva adesão, elas não podem violar o Direito da União, conforme decorre do estatuído no n.º 3 do artigo 4.º do TUE. Por isso, os Estados-membros estão obrigados a não incluir nessas convenções quaisquer normas que sejam contrárias ao Direito da União, o qual prevalece sobre o disposto naquelas<sup>75</sup>.

Complementarmente, importa destacar que os sobreditos instrumentos jurídicos europeus que disciplinam a troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia prevêem uma forma de solucionar os eventuais conflitos que possam surgir, neste domínio, entre as suas normas e as disposições contidas nas convenções sobre dupla tributação celebradas entre Estados-membros da União Europeia, a saber: tais conflitos são resolvidos a favor do instrumento jurídico que ofereça maiores possibilidades de troca de informações, isto é, que permita uma troca de informações de maior alcance (*wider-ranging provisions of assistance*). Efectivamente, encontramos essa solução plasmada no artigo 11.º da Directiva 77/799/CEE do Conselho, no artigo 1.º, n.º 3, da Directiva 2011/16/UE do Conselho no artigo 46.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, no artigo 60.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e no artigo 1.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

No caso de os instrumentos jurídicos em confronto permitirem a troca de informações fiscais com a mesma amplitude, deverá ser aplicado aquele que confira maiores garantias de confidencialidade da informação transmitida no respectivo Estado-membro receptor<sup>76</sup>.

---

desenvolvimentos sobre o princípio do primado do Direito Comunitário, ver ANA MARIA GUERRA MARTINS, *Curso de Direito Constitucional...*, pp. 427-441.

<sup>75</sup> Como salienta FAUSTO DE QUADROS (*Direito da União Europeia*, 3ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2009, p. 383): “O respeito por esta regra encontra-se garantido por várias vias: pela via das questões prejudiciais, através da qual se pode colocar ao Tribunal de Justiça o problema de interpretação do Tratado CE por confronto com o acordo internacional (artigo 234.º, parágrafo 1, alínea a) do Tratado CE) [actual artigo 267.º do TFUE]; e pela via do processo por incumprimento do Direito Comunitário (artigos 226.º a 228.º do Tratado CE) [actuais artigos 258.º a 260.º do TFUE].”

<sup>76</sup> Neste sentido, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, “El intercambio de información entre administraciones tributarias...”, p. 774.

## **4.2. Convenções sobre dupla tributação celebradas entre Estados-membros e Estados terceiros**

No tocante às convenções sobre dupla tributação celebradas entre Estados-membros e Estados terceiros<sup>77</sup>, importa, desde logo, chamar à colação o artigo 351.º do TFUE que, na parte que aqui importa considerar, estatui o seguinte:

*“As disposições dos Tratados não prejudicam os direitos e obrigações decorrentes de convenções concluídas antes de 1 de Janeiro de 1958 ou, em relação aos Estados aderentes, anteriormente à data da respectiva adesão, entre um ou mais Estados membros, por um lado, e um ou mais Estados terceiros, por outro.*

*Na medida em que tais convenções não sejam compatíveis com os Tratados, o Estado ou os Estados membros em causa recorrerão a todos os meios adequados para eliminar as incompatibilidades verificadas. Caso seja necessário, os Estados membros auxiliar-se-ão mutuamente para atingir essa finalidade, adoptando, se for caso disso, uma atitude comum.”*

Como decorre do preceituado no parágrafo primeiro deste artigo 351.º, as convenções sobre dupla tributação celebradas entre Estados-membros e Estados terceiros antes da entrada em vigor dos Tratados constitutivos das Comunidades ou da respectiva adesão dos Estados-membros contratantes, continuam a vincular estes Estados-membros, mesmo que contenham normas contrárias ao Direito da União (princípio *pacta sunt servanda* plasmado no artigo 26.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados). Efectivamente, tais convenções sobre dupla tributação continuam a vigorar na ordem jurídica interna dos Estados-membros contratantes e a obrigá-los perante os Estados terceiros contratantes dessas convenções, ainda que contenham disposições contrárias ao Direito da União posterior.

No entanto, importa aqui fazer a seguinte distinção: perante o Estado terceiro, o Estado-membro contratante deve aplicar todas as disposições da convenção sobre dupla tributação, incluindo aquelas que se afigurarem contrárias ao Direito da União (princípio *pacta terti nec nocent nec prosunt* contido no artigo 34.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados);

---

<sup>77</sup> PATRÍCIA NOIRET CUNHA (*ob. cit.*, pp. 254-255) diz que pese embora “...uma convenção celebrada com um terceiro Estado regulamentar apenas as relações entre um Estado-membro e aquele Estado, pode suceder que a convenção afecte o direito comunitário sempre que produza efeitos relevantes para o direito comunitário, designadamente em situações triangulares, que envolvem três Estados.”

no âmbito europeu, o mesmo Estado-membro não pode aplicar as disposições contrárias ao Direito da União para invocar quaisquer direitos<sup>78</sup>.

Ademais, sempre que se verifique que tais convenções sobre dupla tributação não são compatíveis com o Direito da União, quer o segundo parágrafo do citado artigo 351.º, quer o n.º 3 do artigo 4.º do TUE impõem aos respectivos Estados-membros contratantes que eliminem as incompatibilidades detectadas entre as disposições de uma convenção sobre dupla tributação e o Direito da União.

Relativamente às convenções sobre dupla tributação celebradas por Estados-membros e Estados terceiros posteriormente à entrada em vigor dos Tratados constitutivos das Comunidades ou da respectiva adesão dos Estados-membros contratantes, estes estão obrigados a não celebrar convenções sobre dupla tributação que sejam contrárias ao Direito da União, como decorre do estatuído no n.º 3 do artigo 4.º do TUE.

Acresce, ainda, que se, nas referidas circunstâncias, os Estados-membros celebrarem convenções sobre dupla tributação com Estados terceiros que sejam incompatíveis com o Direito da União, ficam sujeitos à instauração de um processo por incumprimento, nos termos dos artigos 258.º a 260.º do TFUE.

## **II. O ÂMBITO DA TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS**

### **1. Âmbito objectivo**

Os procedimentos de troca de informações fiscais têm por objecto, como a sua própria designação indica, *informações*, as quais tanto podem ser referentes a “*situações de facto como a relações jurídicas ou questões de direito*”<sup>79</sup> respeitantes a uma pessoa ou a um conjunto de pessoas.

---

<sup>78</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>79</sup> J. DE ARESPACOHAGA, *Planificación fiscal internacional, Convenios de doble imposición, Estructura fiscal, Tributación de no residentes*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 390, *apud* FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *El intercambio de información...*, p. 48.

As informações que são solicitadas e transmitidas devem, primeiramente, ser úteis para a autoridade competente do Estado-membro que as recebe, utilidade que é aferida através da necessidade ou relevância de tais informações para a liquidação dos impostos compreendidos nos diversos instrumentos jurídicos europeus disciplinadores da troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia<sup>80</sup>. Esta é, pois, a primeira delimitação do âmbito objectivo dos procedimentos de troca de informações fiscais: a utilidade das informações, na dupla perspectiva da sua necessidade ou relevância.

As informações solicitadas e transmitidas no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais devem, por outro lado, ser referentes aos impostos abrangidos pelo campo de aplicação dos respectivos instrumentos jurídicos europeus. Esta é a segunda delimitação que importa fazer para delinear correctamente o âmbito objectivo dos procedimentos de troca de informações fiscais: os impostos que deles podem ser objecto.

Os impostos que estão compreendidos nos instrumentos jurídicos europeus que regulamentam a troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, são os seguintes:

a) Na Directiva 77/799/CEE do Conselho<sup>81</sup>:

- os impostos sobre o rendimento, o património e os prémios de seguro; e
- os impostos de natureza idêntica ou análoga que venham a acrescer aos impostos sobre o rendimento e o património ali mencionados relativamente a cada Estado-membro ou a substituí-los.

b) Na Directiva 2011/16/UE do Conselho<sup>82</sup>:

---

<sup>80</sup> Neste sentido, FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *El intercambio de información...*, p. 49; JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 77; TULIO ROSEMBUJ, *ob. cit.*, pp. 14-18.

Cfr. artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2011/16/UE do Conselho, artigo 1.º, n.º 1, 2.º parágrafo, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, artigo 1.º, n.º 1, 2.º parágrafo, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e artigo 1.º, n.º 1, 2.º parágrafo, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

<sup>81</sup> Cfr. artigo 1.º, n.ºs 1, 2, 3 e 4.

<sup>82</sup> Cfr. artigo 2.º.

- todos os tipos de impostos que sejam cobrados por um Estado-membro ou em seu nome, ou pelas respectivas subdivisões territoriais ou administrativas ou em seu nome, incluindo as autoridades locais;

- não estão incluídos o IVA, os direitos aduaneiros, os impostos especiais de consumo, as contribuições obrigatórias para a segurança social, as taxas e os direitos de natureza contratual.

c) No Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho<sup>83</sup>: o IVA.

d) No Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho<sup>84</sup>: o IVA.

e) No Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho<sup>85</sup>: os impostos especiais de consumo.

## 2. Âmbito subjectivo

A delimitação do âmbito subjectivo dos procedimentos de troca de informações fiscais implica a determinação quer dos respectivos sujeitos activos – quem pode pedir as informações e a quem estas podem ser prestadas –, quer dos respectivos sujeitos passivos – quem pode ser visado por um procedimento desta natureza.

Os sujeitos activos dos procedimentos de troca de informações fiscais na União Europeia são os respectivos Estados-membros<sup>86</sup>; portanto, a troca de informações apenas é realizada entre as autoridades competentes dos Estados-membros<sup>87</sup>. Consequentemente, estes procedimentos

---

<sup>83</sup> Cfr. artigo 1.º.

<sup>84</sup> Cfr. artigo 1.º.

<sup>85</sup> Cfr. artigo 1.º.

<sup>86</sup> Cfr. artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 2011/16/UE do Conselho, artigo 1.º, n.º 1, 1.º e 2.º parágrafos, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, artigo 1.º, n.º 1, 1.º e 2.º parágrafos, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e artigo 1.º, n.º 1, 1.º e 2.º parágrafos, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

<sup>87</sup> Sobre o que deve entender-se por *autoridade competente*, ver artigo 1.º, n.º 5, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, artigo 3.º, n.º 1, da Directiva 2011/16/UE do Conselho, artigo 2.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, artigo 3.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e artigos 2.º, 1), e 3.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

Como acertadamente salientam Ben J. M. Terra e Peter J. Wattel (*ob. cit.*, p. 667) a propósito da Directiva 77/799/CEE do Conselho: “*The Exchange of information must be routed via the “competent authorities”. Consequently, the Directive provides no legal basis for,*

não podem ser utilizados para requerer e obter informações directamente de pessoas e entidades particulares.

Relativamente aos sujeitos passivos, os procedimentos de troca de informações fiscais podem incidir sobre qualquer pessoa – seja ou não nacional de um Estado-membro, seja ou não residente num Estado-membro, seja singular ou colectiva<sup>88</sup> – que estabeleça relações jurídicas tributárias com elementos de conexão, subjectivos ou objectivos<sup>89</sup>, com mais do que um ordenamento jurídico fiscal, isto é, com mais do que um Estado-membro. Ademais, *“o âmbito subjectivo do intercâmbio de informações abarca informações independentemente da pretensão a que faz jus o Estado, seja essa pretensão atinente a sujeitos passivos de obrigações fiscais formais ou materiais. Neste sentido, podem ser sujeitos, sobre quem versam as informações permutadas entre administrações fiscais estatais, todos aqueles relacionados com uma obrigação fiscal, inclusive aqueles que têm apenas tangência com obrigações acessórias ou “deveres instrumentais” relacionados com o tributo que originou a troca de informações”*<sup>90</sup>.

A questão que sequencialmente surge passa por saber se a informação a ser prestada deve apenas respeitar ao(s) contribuinte(s) visado(s) por um concreto procedimento de troca de informações ou deve ter um âmbito mais alargado, isto é, deve ser ainda referente a todos os terceiros que tenham relações com aquele(s) contribuinte(s).

Pode efectivamente acontecer que no âmbito de um determinado procedimento de troca de informações fiscais, as informações que são solicitadas não estejam imediatamente ao dispor da autoridade competente do Estado-membro que as deverá transmitir, implicando que esta, para as obter, encete actividades de investigação junto de terceiros que, de alguma forma, estão

---

*nor does it require Member States to provide, a national legal basis for direct communication and exchange of information between two (officials of) internal revenue services of different Member States.”*

<sup>88</sup> Neste mesmo sentido, *idem, ibidem*, segundo estes autores: *“No limitation exists as regards nationality or residence of the taxpayer(s) involved, nor on their legal status (individual, corporate or anything in between). Information on both residents and non-residents may be exchanged, even as regards non-residents who are neither nationals nor residents of any Member States, as long as the information is helpful in the assessment of any of the Member States’ taxes covered.”*

<sup>89</sup> Como refere ALBERTO XAVIER (*ob. cit.*, p. 224): *“Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objectos e os factos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjectivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objectivos, se se reportam às coisas e aos factos (como a fonte de produção ou pagamento do rendimento, o lugar do exercício da actividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento estável, o lugar de celebração de um contrato)”*.

<sup>90</sup> GAËTAN I. M. SPIELMANN MOURA, *Assistência administrativa na troca internacional de informação fiscal*, Tese de Mestrado, Coimbra, [s. n.], 2007, p. 57.

ou estiveram relacionados com o contribuinte visado<sup>91</sup>. Pode, também, suceder que as informações solicitadas sejam respeitantes a determinadas relações mantidas pelo contribuinte com terceiros, visando comprovar a veracidade das declarações que sobre elas o contribuinte prestou.

Nestes casos, coloca-se pois a questão de saber quais as informações a serem transmitidas: apenas as referentes ao(s) contribuinte(s) visado(s) pelo procedimento ou também as atinentes àqueles terceiros?

A resposta a esta pergunta não é unívoca, dependendo da relevância que, no caso concreto, tenham as informações referentes àqueles terceiros que se relacionam ou relacionaram com o contribuinte visado pelo procedimento. Se essas informações são meramente instrumentais no âmbito do procedimento de troca de informações, isto é, se servem para a autoridade competente do Estado-membro que as vai transmitir poder responder de forma correcta e integral ao pedido que lhe foi apresentado – por exemplo, aquela autoridade solicita a uma entidade bancária informações sobre movimentos de capitais efectuados pelo contribuinte –, não se afigura necessário fornecer informações atinentes a esses terceiros, mas apenas as informações relativas ao contribuinte que junto daqueles foram obtidas. Se, pelo contrário, as informações relativas a terceiros são necessárias para apurar os exactos contornos de uma determinada operação efectuada pelo contribuinte – por exemplo, um contrato de fornecimento de bens entre duas empresas –, então tais informações devem também ser fornecidas, tendo em vista a total dilucidação das questões colocadas pela autoridade competente do Estado-membro que pediu as informações.

### **3. Âmbito temporal**

Nos instrumentos jurídicos europeus relativos à troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia – com excepção da Directiva 2011/16/UE do Conselho<sup>92</sup> –

---

<sup>91</sup> No ordenamento jurídico português, decorre da alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º da LGT que os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências que sejam necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas.

<sup>92</sup> Cfr. artigo 18.º, n.º 3.



não encontramos qualquer norma atinente à delimitação do respectivo âmbito temporal, isto é, que circunscreva o(s) período(s) de tributação sobre os quais podem incidir a solicitação e a transmissão de informações fiscais<sup>93</sup>.

No entanto, existem questões em torno do âmbito temporal das trocas de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia que requerem dilucidação, nomeadamente saber se podem visar factos anteriores à entrada em vigor dos mencionados instrumentos jurídicos europeus e, por outro lado, se podem ter por objecto obrigações fiscais extintas por caducidade (do direito de liquidação) ou prescrição.

Na primeira das enunciadas questões está em causa descortinar se são lícitas as trocas de informações fiscais com carácter retroactivo, ou seja, aquelas em que estes procedimentos têm por base os instrumentos jurídicos europeus que as regulamentam, mas as informações solicitadas e transmitidas são respeitantes a factos ocorridos em período(s) anterior(es) à vigência daqueles.

Para respondermos a esta questão importa ter presente que aqueles instrumentos jurídicos europeus visam, *prima facie*, combater e erradicar os fenómenos da dupla tributação e da fraude e evasão fiscais – que, recordemos, são contrárias ao princípio da justiça fiscal, geram importantes perdas orçamentais para os Estados e comprometem o funcionamento do mercado interno –, por via da criação de mecanismos de assistência mútua entre as administrações fiscais dos Estados-membros da União Europeia – *maxime* a troca de informações – que lhes possibilitem estabelecer correctamente os impostos devidos. Nessa medida, na esteira do pensamento de CALDERÓN CARRERO, somos levados a concluir que é permitido aos Estados-membros trocarem informações fiscais sobre factos e relações jurídicas anteriores e posteriores à vigência dos mencionados instrumentos jurídicos europeus, sempre que as mesmas sejam úteis para a correcta liquidação dos impostos neles compreendidos<sup>94</sup>.

Todavia, as trocas de informações fiscais com carácter retroactivo encontram uma limitação emergente já não directamente do ordenamento jurídico europeu, mas sim dos

---

<sup>93</sup> Ben J. M. Terra e Peter J. Wattel (*ob. cit.*, p. 668) afirmam o seguinte a propósito da Directiva 77/799/CEE do Conselho: “*The Directive does not contain any transitional provisions. We submit that it is therefore immaterial to which tax year the request relates, even if that tax year predates the entry into force of the Directive provision on which the requesting State relies.*”

<sup>94</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 113.

ordenamentos jurídicos nacionais: a extinção das obrigações fiscais por caducidade (do direito de liquidação) ou prescrição<sup>95</sup>. Entramos, assim na análise da segunda das questões acima colocadas.

A extinção das obrigações fiscais por caducidade (do direito de liquidação) ou prescrição impede, efectivamente, que um Estado-membro solicite ou transmita informações sobre tais obrigações fiscais, por se afigurarem manifestamente inúteis para a autoridade competente do Estado-membro que as recebe, pois nem as informações requeridas são necessárias, nem as informações transmitidas são relevantes para a liquidação dos respectivos impostos<sup>96</sup>.

#### **4. Âmbito espacial**

O âmbito espacial dos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia resulta circunscrito pelo âmbito espacial de aplicação dos respectivos instrumentos jurídicos europeus que os regem, os quais são aplicáveis aos impostos neles referidos que sejam cobrados no território a que são aplicáveis os Tratados, cujo âmbito é genericamente definido no artigo 52.º do TUE e especificado no artigo 355.º do TFUE<sup>97</sup>.

---

<sup>95</sup> No ordenamento jurídico português, a caducidade do direito de liquidação e a prescrição da prestação tributária estão reguladas, respectivamente, nos artigos 45.º e 46.º e nos artigos 48.º e 49.º, todos da LGT.

Para uma análise desenvolvida do regime jurídico nacional respeitante à caducidade e prescrição das obrigações fiscais, ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento...*, pp. 427-462; JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, Lisboa, Áreas Editora, 2010.

<sup>96</sup> Como afirma JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*Intercambio de información y fraude...*, p. 114), “...una situación tributaria no está “agotada” mientras la Administración tributaria (requirente) tenga la posibilidad de examinarla, de manera que el contenido de la información objeto del intercambio sea relevante y susceptible de ser empleada en un procedimiento tributario iniciado o que pueda iniciarse como consecuencia de la transmisión”.

<sup>97</sup> Cfr., nesse sentido, o artigo 2.º, n.º 4, da Directiva 2011/16/UE do Conselho.

### III. AS MODALIDADES DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS

A troca de informações fiscais pode assumir diversas modalidades que, segundo a classificação tradicionalmente seguida no âmbito internacional e adoptada no âmbito europeu, são assim tipificadas: troca de informações a pedido, troca de informações automática e troca de informações espontânea<sup>98</sup>.

Vejamos, pois, cada uma destas modalidades de troca de informações fiscais.

#### 1. A troca de informações a pedido

A troca de informações fiscais a pedido é utilizada quando a autoridade competente de um Estado-membro solicita à autoridade competente de outro Estado-membro informações atinentes a um caso concreto, habitualmente respeitante a um determinado contribuinte, pessoa singular ou colectiva, que está a ser objecto de fiscalização ou controle pela Administração fiscal do Estado-membro que requer as informações e relativamente ao qual esta já usou e esgotou as respectivas fontes nacionais<sup>99</sup>.

Na medida em que as informações requeridas são respeitantes a um caso concreto, *“são de recusar as chamadas fishing expeditions, isto é, as tentativas de acesso generalizado à informação na disposição de outro Estado. O Estado que pretende aceder a determinada informação tem, como se referiu, que demonstrar o seu interesse nessa informação específica”*<sup>100</sup>, o que garante *“a relevância e indispensabilidade da informação solicitada”*<sup>101</sup>.

A esta modalidade de troca de informações respeitam as disposições dos artigos 2.º e 5.º da Directiva 77/799/CEE do Conselho, dos artigos 5.º a 7.º da Directiva 2011/16/UE do

---

<sup>98</sup> Como afirma MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA (*“Troca de informações e cooperação fiscal internacional”, A internacionalização da economia e a fiscalidade*, Lisboa, DGCI, Centro de Estudos Fiscais, 1993, p. 337): *“As opções de cada Estado nesta matéria dependem, fundamentalmente, da maior ou menor intensidade das suas relações internacionais e das suas limitações internas.”*

MARIA ODETE OLIVEIRA (*loc. cit.*, p. 121) refere que as três modalidades de troca de informações fiscais podem ser utilizadas *“separadamente ou de forma combinada”*.

<sup>99</sup> Ver, a este respeito, a referência adiante feita no texto ao *princípio da subsidiariedade*.

<sup>100</sup> MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *“Troca de informações...”*, p. 340.

<sup>101</sup> MARIA ODETE OLIVEIRA, *loc. cit.*, p. 127.

Conselho, dos artigos 5.º a 10.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, dos artigos 7.º a 12.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e dos artigos 5.º a 10.º do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho<sup>102</sup>.

## **2. A troca de informações automática**

A troca automática de informações fiscais tem por característica nuclear ocorrer de forma regular e sem que exista qualquer pedido prévio de informações por parte da autoridade competente de um qualquer Estado-membro. É, pois, uma troca sistemática de informações entre as autoridades competentes dos Estados-membros sobre categorias quer de contribuintes, quer de impostos, não visando, deste modo, nenhum caso concreto e específico, mas sim uma generalidade de situações.

Encontramos esta modalidade de troca de informações regulamentada nos artigos 3.º e 5.º da Directiva 77/799/CEE do Conselho, no artigo 8.º da Directiva 2011/16/UE do Conselho, nos artigos 17.º, 18.º, 20.º e 21.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho<sup>103</sup>, nos artigos 13.º e 14.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e nos artigos 17.º e 18.º do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

Esta modalidade de troca de informações fiscais é previamente acordada entre os Estados-membros que dela pretendem fazer uso, os quais definem o respectivo objecto – habitualmente visa pagamentos provenientes do Estado-membro que fornece as informações e impostos retidos na fonte nesse mesmo Estado<sup>104</sup> –, a frequência da troca de informações e o concreto procedimento a ser adoptado para esse efeito<sup>105</sup>.

---

<sup>102</sup> A título de exemplo, vejamos o que dispõe o artigo 5.º (epigrafado “*Procedimento de troca de informações a pedido*”) da Directiva 2011/16/UE do Conselho:

*“A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida comunica à autoridade requerente todas as informações a que se refere o n.º 1 do artigo 1.º de que disponha ou que obtenha na sequência de inquéritos administrativos.”*

<sup>103</sup> Ver, ainda, os artigos 3.º a 7.º do Regulamento (CE) n.º 1925/2004 da Comissão, de 29 de Outubro de 2004.

<sup>104</sup> MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, “Troca de informações...”, p. 337.

<sup>105</sup> A troca automática de informações é mencionada no artigo 8.º da Directiva 2011/16/UE do Conselho como obrigatória quanto às informações disponíveis sobre os períodos de tributação a partir de 1 de Janeiro de 2014 relativas a residentes no Estado-membro receptor das informações, no que se refere às categorias específicas de rendimento e de património indicadas no n.º 1 deste artigo (rendimentos do trabalho, honorários de administradores; produtos de seguros de vida não abrangidos por outros instrumentos jurídicos da União em matéria de troca de

### 3. A troca de informações espontânea

A troca espontânea de informações fiscais ocorre quando a autoridade competente de um Estado-membro, no âmbito do normal exercício das suas actividades de fiscalização e controle, obtém informações sobre um caso concreto que supõe revestirem-se de interesse para outro Estado-membro e, por essa razão e sem que exista qualquer solicitação prévia, transmite tais informações a esse outro Estado-membro.

Sobre esta modalidade de troca de informações estatuem os artigos 4.º e 5.º da Directiva 77/799/CEE do Conselho, os artigos 9.º e 10.º da Directiva 2011/16/UE do Conselho, os artigos 19.º a 21.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho<sup>106</sup>, o artigo 15.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e o artigo 19.º do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho<sup>107</sup>.

---

informações e outras medidas análogas; pensões; e propriedade e rendimento de bens imóveis), tal como devem ser entendidas nos termos da legislação nacional do Estado-membro transmissor das informações.

<sup>106</sup> Ver, ainda, os artigos 3.º a 7.º do Regulamento (CE) n.º 1925/2004 da Comissão, de 29 de Outubro de 2004.

<sup>107</sup> A título exemplificativo, vejamos como está positivada esta modalidade de troca de informações fiscais no artigo 9º (epígrafe “Âmbito de aplicação e condições da troca espontânea de informações”) da Directiva 2011/16/UE do Conselho:

“1. A autoridade competente de cada Estado-Membro comunica as informações a que se refere o n.º 1 do artigo 1.º à autoridade competente de qualquer outro Estado-membro interessado, em qualquer das seguintes circunstâncias:

a) A autoridade competente de um Estado-Membro tem razões para presumir que existe uma redução ou uma isenção anormal de impostos no outro Estado-Membro;

b) Um sujeito passivo de imposto obtém num Estado-Membro uma redução ou isenção de imposto que pode implicar um agravamento de imposto ou a sujeição a imposto no outro Estado-Membro;

c) Os negócios entre um devedor de imposto de um Estado-Membro e um sujeito passivo de imposto no outro Estado-Membro, efectuados através de um ou mais países, são de molde a dar origem a uma redução de imposto num ou no outro Estado-Membro ou em ambos;

d) A autoridade competente de um Estado-Membro tem razões para presumir que existe uma diminuição de imposto resultante de transferências fictícias de lucros no interior de grupos de empresas;

e) Na sequência de informações comunicadas a um Estado-Membro pela autoridade competente de outro Estado-Membro, são obtidas informações que podem ser úteis ao estabelecimento do imposto devido neste último Estado-Membro.

2. As autoridades competentes de cada Estado-Membro podem comunicar por troca espontânea às autoridades competentes dos outros Estados-Membros quaisquer informações de que tenham conhecimento e que possam ser úteis às autoridades competentes dos outros Estados-membros.”

#### IV. OS MEIOS DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS

Nos instrumentos jurídicos que regulamentam a troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia – com excepção da Directiva 77/799/CEE do Conselho –, encontramos diversas disposições referentes ao modo de efectivar esta modalidade de assistência administrativa mútua, sendo nelas elencados os diversos meios que as autoridades competentes dos Estados-membros devem utilizar para o efeito.

A Directiva 2011/16/UE do Conselho prevê o seguinte a este respeito:

- Os pedidos de informações e de inquéritos administrativos, as respectivas respostas, os avisos de recepção, os pedidos de informações complementares de carácter geral, as declarações de incapacidade ou de recusa são transmitidos através de um formulário normalizado adoptado pela Comissão (o qual deve pode ser acompanhado de relatórios, declarações e quaisquer outros documentos, ou de cópias autenticadas ou extractos do mesmos e deve conter, pelo menos, as seguintes informações a prestar pela autoridade requerente: a identidade da pessoa objecto de inspecção ou investigação e o fim fiscal a que se destina o pedido de informações)<sup>108</sup>;

- As informações espontâneas e respectivos avisos de recepção, os pedidos de notificação administrativa e o retorno de informação também são transmitidos através do referido formulário normalizado adoptado pela Comissão<sup>109</sup>;

- A troca automática de informações é efectuada utilizando um formato electrónico normalizado<sup>110</sup>;

- As informações comunicadas no seu âmbito são, na medida do possível, transmitidas por via electrónica através da Rede CCN<sup>111</sup>; e

---

<sup>108</sup> Cfr. artigo 20.º, n.ºs 1 e 2.

<sup>109</sup> Cfr. artigo 20.º, n.º 3.

<sup>110</sup> Cfr. artigo 20.º, n.º 4.

<sup>111</sup> Cfr. artigo 21.º, n.º 1. Como resulta do ponto 12 do artigo 3.º desta Directiva, a “Rede CCN” é a plataforma comum baseada na rede comum de comunicações, desenvolvida pela União Europeia para todas as transmissões por via electrónica entre autoridades competentes nos domínios aduaneiro e fiscal.

- Os pedidos de cooperação, incluindo os pedidos de notificação, e os documentos que lhes sejam anexados podem ser apresentados em qualquer língua acordada entre as autoridades requerida e requerente, só sendo acompanhados da tradução na língua oficial ou numa das línguas oficiais do Estado-membro da autoridade requerida nos casos especiais em que esta autoridade fundamente o pedido de tradução<sup>112</sup>.

O Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho estabelece o seguinte a este respeito:

- As informações comunicadas no respectivo âmbito serão prestadas, na medida do possível, por via electrónica<sup>113</sup>; e

- Os pedidos de assistência, incluindo os pedidos de notificação, e os documentos a eles anexados podem ser formulados em qualquer língua acordada entre a autoridade requerida e a autoridade requerente, só sendo acompanhados da tradução na língua oficial ou numa das línguas oficiais do Estado-membro da autoridade requerida nos casos em que esta autoridade apresente um pedido fundamentado para o efeito<sup>114</sup>.

O Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, por seu turno, estatui o seguinte:

- Cada Estado-membro deve dispor de um sistema electrónico para armazenagem de informações (as indicadas nos artigos 17.º, n.º 1, e 21.º, n.º 2), as quais devem ser actualizadas, completas e exactas, sendo facultado à autoridade competente de qualquer outro Estado-membro o acesso automatizado a essas informações<sup>115</sup>;

- Estabelecimento de uma rede de troca rápida de informações específicas entre os Estados-membros, designada “Eurofisc”, a fim de promover e facilitar a cooperação multilateral na luta contra a fraude ao IVA<sup>116</sup>;

- As informações comunicadas no seu âmbito serão prestadas, na medida do possível, por via electrónica<sup>117</sup>; e

---

<sup>112</sup> Cfr. artigo 21.º, n.º 4.

<sup>113</sup> Cfr. artigo 37.º.

<sup>114</sup> Cfr. artigo 38.º.

<sup>115</sup> Cfr. artigos 17.º, n.º 1, 19.º, 1.º parágrafo, e 21.º.

<sup>116</sup> Cfr. artigo 33.º, n.º 1.

<sup>117</sup> Cfr. artigo 51.º, n.º 1.

- Os pedidos de assistência, incluindo os pedidos de notificação, e os documentos que lhes sejam anexados podem ser apresentados em qualquer língua acordada entre a autoridade requerida e a autoridade requerente, só sendo acompanhados da tradução na língua oficial ou numa das línguas oficiais do Estado-membro da autoridade requerida nos casos em que esta autoridade apresente um pedido fundamentado para o efeito<sup>118</sup>.

Por último, o Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho estabelece o seguinte nesta matéria:

- A autoridade competente de cada Estado-membro deve dispor de uma base de dados electrónica contendo um registo nacional (elaborado nos termos do artigo 22.º, n.ºs 1 e 2), o qual deve ser colocado à disposição das autoridades competentes dos outros Estados-membros para efeitos de aplicação dos impostos especiais de consumo<sup>119</sup>;

- Criação de um sistema electrónico de alerta precoce por meio do qual o serviço central de ligação ou um serviço de ligação do Estado-membro de partida dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo possa transmitir uma mensagem de informação ou de alerta ao serviço de ligação do Estado-membro de destino, assim que aquele serviço esteja na posse das informações do DAA (Documento Administrativo de Acompanhamento) e o mais tardar no momento da partida dos produtos<sup>120</sup>;

- As informações que sejam comunicadas no seu âmbito serão prestadas, na medida do possível, por via electrónica<sup>121</sup>;

- Os pedidos de assistência, incluindo os pedidos de notificação, e os documentos apenas podem ser formulados em qualquer língua acordada entre a autoridade requerida e a autoridade requerente, só sendo acompanhados da tradução na língua oficial ou numa das línguas oficiais do Estado-membro da autoridade requerida nos casos especiais em que esta autoridade fundamente tal pedido de tradução<sup>122</sup>.

---

<sup>118</sup> Cfr. artigo 52.º.

<sup>119</sup> Cfr. artigo 22.º, n.ºs 1, 2 e 3.

<sup>120</sup> Cfr. artigo 23.º.

<sup>121</sup> Cfr. artigo 28.º.

<sup>122</sup> Cfr. artigo 29.º.



## V. OS PRINCÍPIOS ESTRUTURANTES DA TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS

### 1. Considerações prévias

No âmbito da União Europeia, existem diversos princípios que regem a troca de informações fiscais entre os Estados-membros, quer por referência ao próprio procedimento de troca de informações, quer por referência ao uso que é feito das informações que são trocadas entre as autoridades competentes dos Estados-membros<sup>123</sup>.

Assim sendo, podemos agrupar tais princípios em dois diferentes grupos, consoante o escopo visado, a saber:

a) Os princípios referentes ao procedimento de troca de informações:

- O princípio da equivalência;
- O princípio da reciprocidade;
- O princípio da subsidiariedade; e
- O princípio da actuação por conta própria.

b) Os princípios referentes ao uso das informações transmitidas:

- O princípio da especialidade; e
- O princípio da confidencialidade.

---

<sup>123</sup> Porquanto, como é referido na Resolução do Conselho, de 10 de Fevereiro de 1975, relativa às medidas a adoptar pela Comunidade no domínio da luta contra a fraude e a evasão fiscais, a qual está disponível em [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31975Y0214\(01\):PT:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31975Y0214(01):PT:HTML) (consultado em 11 de Outubro de 2010): “...convém assegurar que as informações transmitidas no âmbito da referida colaboração não sejam divulgadas a pessoas não autorizadas; (...) convém igualmente respeitar os direitos fundamentais e as garantias processuais dos cidadãos e das empresas nos Estados-membros e ter em conta as necessidades desses Estados de preservarem o sigilo em determinados domínios; (...) é, por consequência, necessário que os Estados-membros que recebem as referidas informações se comprometam a utilizá-las apenas com o propósito de procederem à determinação correcta dos impostos sobre o rendimento ou sobre os lucros, ou com o fim de apoiarem as acções intentadas contra as entidades que não cumpram a legislação fiscal do Estado que recebe as informações; (...) é igualmente necessário que o referido Estado confira às informações recebidas o mesmo carácter de confidencialidade que tinham no Estado de que provêm ...”.

Analisamos seguidamente cada um dos princípios contidos nestes dois grupos, começando naturalmente pelo primeiro deles.

## **2. Os princípios referentes ao procedimento de troca de informações**

### **2.1. O princípio da equivalência**

O princípio da equivalência é o princípio segundo o qual o Estado-membro requerido não está obrigado a transmitir mais informações ao Estado-membro requerente do que aquelas que podem ser obtidas ou transmitidas pelas autoridades nacionais daquele Estado-membro, num procedimento de igual natureza, no âmbito da respectiva legislação interna ou das suas práticas administrativas<sup>124</sup>.

Este princípio está positivado no artigo 8.º, n.º 1, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, no artigo 17.º, n.º 2, da Directiva 2011/16/UE do Conselho no artigo 40.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, no artigo 54.º, n.º 2, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e no artigo 30.º, n.º 3, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

Este princípio assenta no estabelecimento de um *fair playing field*, ou seja, num equilíbrio das obrigações de troca de informações que recaem sobre os Estados<sup>125</sup>.

Como decorre do teor literal dos citados preceitos legais, apenas é tida em consideração a legislação interna ou as práticas administrativas do Estado-membro requerido, nada sendo dito quanto ao Estado-membro requerente. A redacção dada àquelas normas pode, pois, inculcar a ideia de que o Estado-membro requerente poderá, por via de um procedimento deste tipo, obter

---

<sup>124</sup> Como refere FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*El intercambio de información ...*, pp. 177-178), “la autoridad del Estado requerido no está obligada a prestar asistencia, intercambiar la información, a la autoridad del Estado requirente, que no pueda ser obtenida según las disposiciones del Estado requerido.”

<sup>125</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*Intercambio de información y fraude ...*, pp. 161-162), após aludir à existência de um *mínimo denominador comum* e ao estabelecimento de um *fair playing field*, salienta que “[s]e ha instaurado un sistema que establece un nivel de intercambio de información mínimo que resulta en principio obligatorio para los (...) Estados (...); tal nivel mínimo y común pretende asegurar que los (...) Estados se hallen en paridad en lo que a obligaciones de suministro de información se refiere.”

informações que o seu ordenamento jurídico ou as suas práticas administrativas não lhe permitiriam obter na sua própria ordem interna.

No entanto, consideramos que assim não é, pois o objectivo deste princípio – à luz do qual devem ser interpretadas e aplicadas as citadas normas legais – é precisamente constituir uma garantia para os particulares de que os limites impostos pela legislação nacional dos Estados-membros não são extravasados tendo em vista a obtenção de informações fiscais destinadas a serem transmitidas entre eles<sup>126</sup>.

Consequentemente, este princípio obsta a que assistência administrativa mútua entre os Estados-membros e, concretamente, a troca de informações fiscais, implique a atribuição às administrações fiscais nacionais de novos e mais alargados poderes de obtenção e de transmissão de informações<sup>127</sup>.

Para a correcta delimitação deste princípio, importa salientar que quando se faz referência a limitações legais, estão em causa todas os princípios e normas jurídicas que, nos diversos ordenamentos jurídicos nacionais, limitam e conformam a actuação das respectivas administrações fiscais<sup>128</sup>. Relativamente às práticas administrativas nacionais, *“devem ser consideradas como podendo ser obtidas de harmonia com a prática administrativa normal as informações de que dispõem as autoridades fiscais ou que estas podem obter no processo normal de determinação do imposto, que pode compreender investigações especiais ou um*

---

<sup>126</sup> Por isso, na esteira do pensamento de TIXIER G. e GEST G. (*Droit Fiscal International*, Paris, PUF, 1985, p. 443, *apud* FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *El intercambio de información...*, p. 181), também entendemos que a troca de informações fiscais está limitada à comunicação das informações susceptíveis de serem obtidas com base na legislação que se afigurar mais restritiva. Porquanto, como afirma TULLIO ROSEMBUJ (*ob. cit.*, p. 76): *“El nexo entre interés fiscal y derechos del particular no puede quebrarse sacrificando uno u otro de los elementos; no en el Estado solicitante ni en el Estado solicitado.”*

A redacção da alínea b) do n.º 3 do artigo 26.º da CMOCDÉ parece-nos mais feliz do que a redacção das mencionadas normas europeias, pois aí é referido expressamente que não pode ser imposta a um Estado contratante a obrigação *“de fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado Contratante.”* Nos Comentários a este artigo da CMOCDÉ (OCDE, COMITÉ DOS ASSUNTOS FISCAIS, *ob. cit.*, p. 612) é expressamente referido, no respectivo parágrafo 15, que *“um Estado Contratante não pode tirar partido do sistema de informações do outro Estado Contratante se esse sistema for mais amplo do que o seu próprio sistema.”*

<sup>127</sup> Neste sentido, GAËTAN I. M. SPIELMANN MOURA, *ob. cit.*, p. 83.

<sup>128</sup> No caso português, tais princípios gozam de dignidade constitucional, atenta a sua previsão no n.º 2 do artigo 266.º da CRP.

*exame especial à contabilidade do contribuinte ou de terceiros, desde que as autoridades fiscais procedessem a investigações ou a um exame idêntico no seu próprio interesse.*<sup>129</sup>

## **2.2. O princípio da reciprocidade**

Segundo o princípio da reciprocidade, o Estado requerente pode solicitar e obter informações na mesma medida em que, numa situação análoga, poderia prestá-las ao Estado requerido<sup>130</sup>.

Encontramos este princípio estatuído no artigo 8.º, n.º 3, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, no artigo 17.º, n.º 3, da Directiva 2011/16/UE do Conselho, no artigo 40.º, n.º 3, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, no artigo 54.º, n.º 3, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e no artigo 30.º, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho<sup>131</sup>.

Este princípio visa impedir a ocorrência de desigualdades na relação entre os Estados envolvidos num procedimento de troca de informações fiscais, evitando que o Estado requerido forneça informação que não pudesse ser transmitida pelo Estado requerente, se fosse inversa a posição desses Estados.

Assim, o princípio da reciprocidade possibilita o estabelecimento de uma esfera de discricionariedade, visando a existência de um equilíbrio nas relações de troca de informações entre Estados e, desse modo, evitando que uma das partes acabe por responder a solicitações sem que possa obter igual contrapartida<sup>132</sup>. Como refere FERNANDO FERNANDEZ MARÍN, este princípio não consubstancia uma restrição ou proibição à troca de informações fiscais, sendo

---

<sup>129</sup> Como é referido no parágrafo 16 dos Comentários ao artigo 26.º da CMOCD (OCDE, COMITÉ DOS ASSUNTOS FISCAIS, *ob. cit.*, pp. 613-614).

<sup>130</sup> Como afirma FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*El intercambio de información...*, p. 82), “...el Estado requirente puede obtener la asistencia en la medida en la que esté en grado de prestar, cuando fuese requerido, una asistencia análoga a favor del otro Estado.”

<sup>131</sup> Apenas na norma da Directiva 77/799/CEE do Conselho existe referência à reciprocidade de facto, estando este princípio limitado à reciprocidade jurídica nos demais instrumentos jurídicos comunitários.

<sup>132</sup> Neste sentido, GAËTAN I. M. SPIELMANN MOURA, *ob. cit.*, p. 94.

sim um limite potestativo que os Estados-membros podem fazer actuar a fim de recusarem a prestação de informações<sup>133</sup>.

O princípio da reciprocidade e o princípio da equivalência, anteriormente abordado, têm algumas semelhanças entre si, mas não podem, nem devem ser confundidos. Assim, no âmbito do princípio da reciprocidade, *“o Estado requerente pode obter a informação quando, em situação idêntica, poderia fornecer a informação”*<sup>134</sup>, enquanto que no âmbito do princípio da equivalência, *“presta-se informação que o Estado requerente também pode prestar, mas já não do que está para além das suas próprias normas e práticas administrativas”*<sup>135</sup>.

### **2.3. O princípio da subsidiariedade**

O princípio da subsidiariedade impõe que um Estado-membro só pode solicitar a prestação de informações fiscais a outros Estados-membros, após haver esgotado todas as fontes legais nacionais de que dispõe para obter as informações pretendidas<sup>136</sup>.

Este princípio está consagrado no artigo 2.º, n.º 1, 2.º período, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, no artigo 17.º, n.º 1, da Directiva 2011/16/UE do Conselho no artigo 40.º, n.º 1, alínea b), do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, no artigo 54.º, n.º 1, alínea b), do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e no artigo 30.º, n.º 1, alínea b) do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

Não se nos afigura que o princípio da subsidiariedade abranja todas as modalidades possíveis de troca de informações fiscais entre os Estados-membros, sendo nosso entendimento que só opera no âmbito da troca de informações a pedido. Porquanto, quanto às trocas automáticas e às trocas espontâneas de informações verificamos que, nestes casos, o que está na origem dos respectivos procedimentos de trocas de informações não é um qualquer pedido apresentado por um Estado-membro a outro Estado-membro, mas antes uma comunicação

---

<sup>133</sup> FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *El intercambio de información...*, p. 182.

<sup>134</sup> RITA CALÇADA PIRES, *ob. cit.*, p. 491.

<sup>135</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>136</sup> Para FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*El intercambio de información...*, p. 187), este é o princípio *“...en base al cual las peticiones de asistencia sólo pueden ser realizadas después de que se hayan agotado las posibilidades de adquirir medios de pruebas a través de los medios nacionales.”*

sistemática de informações ou uma transmissão de informações por iniciativa própria do Estado-membro que as comunica, sem que tal implique a prévia exaustão das fontes internas de informação do Estado-membro que recebe as informações<sup>137</sup>.

Por outro lado, decorre da formulação normativa dada ao princípio da subsidiariedade, nos diversos diplomas europeus acima referidos, que não há lugar à aplicação deste princípio quando a autoridade fiscal do Estado requerente, actuando dentro do seu âmbito de competências e através dos seus mecanismos próprios para obter a informação pretendida, colocar em risco o objectivo visado com essa mesma informação<sup>138</sup>.

O Estado-membro requerido não tem, normalmente, meios que lhe permitam comprovar se o Estado-membro requerente usou efectivamente todos os instrumentos internos de que dispõe para a obtenção das informações pretendidas, antes de solicitar estas informações. Alguns Estados-membros ultrapassam essa limitação, solicitando ao Estado-membro requerente que, concomitantemente com o pedido de informação, confirme oficialmente que cumpriu as exigências decorrentes do princípio da subsidiariedade. Porém, a grande maioria dos Estados-membros tem uma posição diferente nesta matéria, presumindo o cumprimento do princípio da subsidiariedade pelo Estado-membro requerente das informações. Como refere CALDERÓN CARRERO, este segundo grupo de Estados-membros considera que a troca de informações fiscais assenta no princípio da boa fé e da confiança mútua entre as diversas administrações

---

<sup>137</sup> Em sentido contrário, GAËTAN I. M. SPIELMANN MOURA (*ob. cit.*, pp. 98-99) entende que o princípio da subsidiariedade é aplicável às trocas automáticas e às trocas espontâneas de informações, partindo do pressuposto de que se o Estado que recebe informações, por uma dessas formas, não tem conhecimento da existência de uma relação jurídica – tributária ou não possui os elementos suficientes para identificar determinadas situações de fraude ou evasão fiscais, será por que foram esgotados os meios de que dispõe na ordem interna para esse efeito.

Não concordamos com esta posição, pois, para além do referido no texto, importa considerar o seguinte: as informações que são transmitidas, por via daquelas modalidades de troca de informações, podem ser já do conhecimento do Estado-membro a quem são transmitidas – por exemplo, por declaração do próprio contribuinte ou por via da actuação da respectiva Administração fiscal –; por outro lado, se essas informações forem desconhecidas do Estado-membro que as recebe, tal não quer dizer, *ipso facto*, que tal desconhecimento seja resultante da insuficiência dos respectivos meios internos de informação – pode resultar, por exemplo, de nunca o contribuinte em causa ter sido visado pela acção, *maxime* fiscalizadora, da respectiva Administração fiscal – e, mesmo que seja essa a causa do desconhecimento, tal só poderá ser devidamente aquilatado quando aquelas informações são recebidas no Estado-membro que delas é destinatário.

<sup>138</sup> A CAM CE/OCDE também prevê, no seu artigo 19.º, a possibilidade de exclusão da aplicação do princípio da subsidiariedade, fazendo-o, porém, de forma distinta da prevista nas referidas normas europeias: enquanto nestas a possibilidade de não observância do princípio da subsidiariedade está relacionada com a salvaguarda do resultado pretendido, naquela a relação existente é com os meios a serem empregues para a obtenção da informação pretendida, os quais não devem dar origem a dificuldades desproporcionadas.

fiscais nacionais, pelo que exigir de forma excessivamente rígida o cumprimento do princípio da subsidiariedade colocaria em causa aqueles postulados e, simultaneamente, poderia constituir um sério obstáculo às trocas de informações<sup>139</sup>.

O desrespeito do princípio da subsidiariedade pelo Estado-membro requerente das informações, permite ao respectivo Estado-membro requerido não transmitir as informações que lhe são solicitadas, ou seja, recusar participar naquele concreto procedimento de troca de informações fiscais a pedido com o outro Estado-membro.

E sendo desencadeado um procedimento de troca de informações fiscais a pedido, com respeito pelo princípio da subsidiariedade, existe a obrigação do Estado-membro requerido de transmitir as informações que lhe são solicitadas? Isto é, nessas circunstâncias a troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia é obrigatória?

Sempre que estejam preenchidas as condições (objectivas, subjectivas, temporais e espaciais) para que possa ser encetado um procedimento de troca de informações fiscais a pedido entre os Estados-membros da União Europeia e desde que se mostrem respeitados quer os princípios que regem essa troca de informações (seja quanto ao próprio procedimento, seja quanto ao uso das informações), quer os respectivos limites materiais, pode afirmar-se que existe a obrigação do Estado-membro requerido de obter e transmitir as informações que lhe são solicitadas pelo Estado-membro requerente<sup>140</sup>.

E o que sucede se, nessas circunstâncias, o Estado-membro requerido não transmitir as informações pretendidas pelo Estado-membro requerente? Se isto se verificar, estamos perante uma violação do Direito da União, o que permite suscitar perante o TJUE o recurso por incumprimento previsto nos artigos 258.º a 260.º do TFUE<sup>141</sup>.

---

<sup>139</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 83. No mesmo sentido, P. ADONNINO, "La cooperazione tra le amministrazioni finanziarie" in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"*, Genova, 2-3 Luglio 1999, Padova, Cedam, 2000, p. 739, *apud* FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *El intercambio de información...*, pp. 49-50.

<sup>140</sup> Neste sentido, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO ("El intercambio de información entre administraciones tributarias...", pp. 783-784) afirma que "...la cláusula de intercambio de información genera la obligación del Estado requerido de obtener y suministrar los datos que le han solicitado. Ello implica que la Administración del Estado requerido debe poner en práctica todas las potestades y medios que le concede su legislación interna para hacerse con la información que le ha pedido el otro Estado."

<sup>141</sup> *Idem, ibidem*, no mesmo sentido, RITA CALÇADA PIRES, *ob. cit.*, p. 496.

## 2.4. O princípio da actuação por conta própria

O princípio da actuação por conta própria impõe que os Estados-membros apliquem aos pedidos de informações fiscais o mesmo procedimento que empregam no domínio interno. Assim, a autoridade competente de cada Estado-membro não deve adoptar uma postura diferente, face os pedidos de informações provenientes de outros Estados-membros, daquela que tem quando pretende obter informações para a prossecução dos seus próprios fins de carácter interno, o que supõe actuar, numa e noutra situação, com a mesma diligência e sob o mesmo manto normativo<sup>142</sup>.

Está este princípio vertido nas disposições constantes do artigo 2.º, n.º 2, 2.º parágrafo, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, do artigo 18.º, n.º 1, da Directiva 2011/16/UE do Conselho, do artigo 5.º, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho<sup>143</sup>, do artigo 7.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e do artigo 5.º, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

Este princípio tem por consequência a eliminação do denominado *domestic tax interest*<sup>144</sup>, segundo o qual um Estado pode recusar encetar qualquer actividade averiguadora e, portanto, não transmitir qualquer informação se não tiver nenhum interesse próprio na obtenção das informações fiscais solicitadas por outro Estado<sup>145</sup>.

Como resulta da respectiva formulação conceptual e legal – a autoridade competente do Estado-membro que fornece as informações deve actuar da forma descrita sempre que seja confrontada com um pedido de informações por parte da autoridade competente de outro Estado-membro – e da sua inserção sistemática nos citados instrumentos jurídicos europeus, o princípio da actuação por conta própria só opera no âmbito da troca de informações a pedido.

---

<sup>142</sup> FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*El intercambio de información...*, p. 189) entende que “...con este principio se quiere salir al paso a la normativa interna de algunos Estados miembros (Portugal y Holanda) que establecían, sólo para las peticiones de información, la obligación de notificarla previamente al contribuyente, con las consiguientes dilaciones o pérdida de eficacia en la prestación de la asistencia.”

<sup>143</sup> Ver, ainda, os artigos 3.º a 7.º do Regulamento (CE) n.º 1925/2004 da Comissão, de 29 de Outubro de 2004.

<sup>144</sup> Neste sentido, FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *El intercambio de información...*, p. 189.

<sup>145</sup> Como explicita LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER (*ob. cit.*, p. 117): “El interés tributario nacional se refiere a una situación en que una parte contratante solamente puede proporcionar información a otra parte contratante si tiene interés en la información requerida para sus propósitos tributarios.”



### 3. Os princípios referentes ao uso das informações transmitidas

#### 3.1. O princípio da especialidade

O princípio da especialidade consubstancia-se na proibição de um Estado-membro utilizar as informações obtidas, no âmbito de um procedimento de troca de informações fiscais, para finalidades diferentes daquelas para as quais foram requeridas<sup>146</sup>.

Este princípio está vertido no artigo 7.º, n.º 1, 2.º e 3.º travessões, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, no artigo 16.º, n.º 1, 1.º parágrafo, *in fine*, 2.º e 3.º parágrafos, da Directiva 2011/16/UE do Conselho, no artigo 41.º, n.º 1, 2.º, 3.º e 4.º parágrafos, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, no artigo 55.º, n.º 1, 1.º parágrafo, *in fine*, 2.º, 3.º e 4.º parágrafos, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e no artigo 31.º, n.º 1, 2.º, 3.º e 4.º parágrafos, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

Trata-se, pois, de um princípio que permite o controlo do uso dado à informação fiscal trocada e, por essa via, limita o uso que se faz dessa mesma informação, impedindo que o Estado-membro que a recebe, a utilize para prosseguir finalidades diversas daquelas que o Estado-membro que a transmite entendeu como sendo as visadas, aquando do respectivo envio. Consequentemente, na medida em que impede o uso abusivo dos instrumentos de troca de informações fiscais pelos Estados, este princípio confere alguma protecção aos direitos e garantias dos contribuintes.

As limitações impostas, pelo princípio da especialidade, ao uso da informação que é objecto da troca de informações são de dois tipos. O primeiro visa impedir a utilização da informação trocada com uma finalidade diversa relativamente à matéria para a qual se destina essa informação. O segundo veda a utilização da informação trocada com uma finalidade diversa relativamente ao âmbito para o qual a mesma foi transmitida<sup>147</sup>.

---

<sup>146</sup> Como refere FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*El intercambio de información...*, p. 191) este é, pois, o princípio “...de acuerdo con el cual la autoridad que recibe los medios de prueba del extranjero sólo puede utilizarlos para el fin por el cual fueron requeridos, quedando prohibido su uso para otro fin.”

<sup>147</sup> Neste sentido, GAËTAN I. M. SPIELMANN MOURA, *ob. cit.*, pp. 103-107.

O primeiro tipo de limitações impede que a informação trocada seja utilizada para finalidades não relacionadas com as questões fiscais que originaram a troca de informações, ou seja, para fins diversos dos fiscais, para os quais devem ser utilizados os instrumentos de cooperação internacional próprios e não os mecanismos da troca de informações fiscais.

Na realidade, pese embora as informações fiscais trocadas por meio dos instrumentos de cooperação fiscal internacional puderem ter grande utilidade no combate a determinadas práticas criminosas, como sejam o branqueamento de capitais e as actividades a ele associadas, não devem ser olvidados os objectivos de tais instrumentos, que são o combate à dupla tributação internacional e a identificação de situações de dupla não tributação, de evasão fiscal e de fraude fiscal.

No que respeita ao segundo tipo de limitações, se um Estado-membro solicita ou obtém informações fiscais relativas a uma determinada pessoa ou acerca de um determinado tributo, não se afigura possível a sua utilização para outra relação jurídico-tributária estabelecida com outra pessoa ou em razão de outro tributo.

Contudo, o Estado-membro que transmite as informações pode autorizar a sua utilização para fins diferentes daqueles que originalmente deram azo ao respectivo pedido ou à sua transmissão, desde que a respectiva legislação interna permita a utilização dessas informações, nas mesmas circunstâncias, para fins semelhantes. Assim sendo, a referida autorização só poderá ser concedida, desde logo, se o procedimento pelo qual as informações foram obtidas pela autoridade competente do Estado-membro que as fornece permitir que as respectivas autoridades administrativas ou judiciais as utilizem para os mesmos fins pretendidos pelo Estado-membro que as recebe, ou seja, *“nas mesmas circunstâncias”*<sup>148</sup>. Ademais, aquela autorização depende ainda de a legislação do Estado-membro que fornece as informações permitir que estas sejam usadas em procedimentos administrativos ou em processos judiciais semelhantes àqueles em que o Estado-membro que as recebe pretende utilizá-las, isto é, *“para fins semelhantes”*<sup>149</sup>.

---

<sup>148</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 284.

<sup>149</sup> *Idem, ibidem*, p. 283.

Essa derrogação ao princípio da especialidade está prevista no artigo 7.º, n.º 3, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, no artigo 16.º, n.º 2, da Directiva 2011/16/UE do Conselho no artigo 41.º, n.º 3, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, no artigo 55.º, n.º 3, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e no artigo 31.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

Tal derrogação visa permitir que se faça um uso da informação obtida para fins não previstos no momento do seu pedido ou comunicação, mas fins esses que também permitiriam solicitar ou transmitir, no âmbito de outro procedimento de troca de informações, essa mesma informação. Portanto, esta derrogação resulta compreensível e justificável, pois, se é lícita a utilização da informação para aqueles diferentes fins, não há razão para obrigar os Estados-membros a despoletarem um novo procedimento de troca de informações, especificamente para tais fins, ao invés de utilizarem imediatamente a informação já ao seu dispor.

Ainda a propósito desta derrogação ao princípio da especialidade, entendemos que o contribuinte visado pelo procedimento de troca de informações, no âmbito do qual ocorra aquela derrogação, deve ter acesso ao teor da mencionada autorização concedida pelo Estado-membro que transmite as informações, a fim de poder comprovar se os respectivos requisitos legais de que depende estão, ou não, preenchidos no caso concreto. A não ser assim, cremos que se estará a afastar um legítimo direito de defesa dos contribuintes e, por outro lado, a potenciar a ocorrência de situações de uso indevido das referenciadas normas europeias que permitem aquela derrogação.

Importa ainda considerar uma outra situação, diversa da que se vem de analisar, que se consubstancia no facto de a legislação nacional ou a prática administrativa de um Estado-membro estabelecerem, na respectiva ordem interna, limitações mais restritas do que as enunciadas nas normas europeias quanto ao princípio da especialidade. Nesse caso, esse Estado-membro pode recusar fornecer informações se o Estado-membro que delas é destinatário não se comprometer a respeitar essas restrições acrescidas<sup>150</sup>.

---

<sup>150</sup> Cfr. artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 77/799/CEE do Conselho.

### 3.2. O princípio da confidencialidade

Segundo o princípio da confidencialidade, a autoridade do Estado-membro que recebe as informações fiscais transmitidas por via de um procedimento de troca de informações, não pode revelá-las a terceiros, sejam entes privados, sejam entes públicos<sup>151</sup>.

O princípio da confidencialidade emerge do artigo 7.º, n.º 1 e 1º travessão, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, do artigo 16.º, n.º 1, 1º período, da Directiva 2011/16/UE do Conselho, do artigo 41.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, do artigo 55.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e do artigo 31.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho

A informação que é objecto da troca de informações entre as autoridades nacionais dos Estados-membros é, pois, protegida pelo dever de segredo, cujo âmbito e limites são circunscritos por via de remissão para as respectivas normas fiscais nacionais dos Estados-membros<sup>152</sup>. Assim, o dever de segredo acerca da informação recebida por meio da troca de informações fiscais deverá ser respeitado na mesma medida em que o deve ser, no âmbito interno do Estado-membro que recebe a informação, o dever de sigilo que impende sobre a respectiva Administração fiscal<sup>153</sup>.

Como refere CALDERÓN CARRERO, o princípio da confidencialidade é uma norma de Direito da União que goza de efeito directo<sup>154</sup>, sendo geradora de obrigações para os Estados e de direitos para as pessoas por ele abrangidas<sup>155</sup>.

---

<sup>151</sup> Como afirma FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*El intercambio de información...*, p. 194), decorre deste princípio que “...la autoridad que recibe los medios de prueba del extranjero no puede comunicarlos a terceros, ni a particulares, ni autoridades de otra naturaleza.”

<sup>152</sup> No ordenamento jurídico português, cumpre, desde logo, atender ao disposto no artigo 64.º da LGT e nos artigos 91.º e 115.º do RGIT.

<sup>153</sup> Na opinião de JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*Intercambio de información y fraude...*, p. 225) estamos perante uma “...auténtica cláusula de «secreto tributario internacional» que protege los mismos intereses (públicos y privados) subyacentes en la figura interna del «secreto tributario» pero a nivel internacional o comunitario...”.

<sup>154</sup> Como refere ANA MARIA GUERRA MARTINS (*Curso de Direito Constitucional...*, pp. 442-443), o princípio do efeito directo consubstancia-se na “...susceptibilidade de invocação de uma norma comunitária, por parte daquele a quem essa norma confere direitos ou obrigações, num tribunal nacional ou perante qualquer autoridade pública, quer essa norma tenha sido transposta, quer não, por parte do Estado.” Densificando este conceito, podemos falar em efeito directo vertical “quando o particular invoca a norma comunitária nas relações que estabelece com o Estado ou com qualquer entidade pública, isto é, nas relações jurídico-públicas” (*idem, ibidem*) e em efeito directo horizontal “quando a norma comunitária é invocada nas relações jurídico-privadas, ou seja, entre particulares, por qualquer um deles” (*idem, ibidem*).

Por isso, a sua violação é susceptível de gerar responsabilidade dos Estados-membros por incumprimento do Direito da União, com o consequente dever de indemnizar os particulares pelos danos que lhes forem causados<sup>156</sup>. Na realidade, se um Estado-membro que recebe informações fiscais de outros Estados-membros violar a confidencialidade a que as mesmas estão sujeitas, nos termos das normas europeias, poderá ficar incurso em responsabilidade e constituído na correspectiva obrigação de indemnizar se, como consequência directa dessa conduta inadimplente, advierem danos para um contribuinte.

Pode acontecer que a legislação nacional ou a prática administrativa de um Estado-membro estabeleçam, na respectiva ordem interna, padrões mais restritos de dever de segredo do que os decorrentes das normas europeias. Nesse caso, à semelhança do que sucede no âmbito do princípio da especialidade, esse Estado-membro pode recusar fornecer informações se o Estado-membro que delas é destinatário não se comprometer a respeitar tais níveis acrescidos de protecção do sigilo da informação<sup>157</sup>.

Relativamente às limitações estabelecidas quanto às pessoas que podem ter acesso às informações transmitidas no seio de um procedimento de troca de informações fiscais<sup>158</sup>, CALDERÓN CARRERO adopta o conceito de “*círculo de confidencialidade*” para fazer referência às pessoas que podem aceder àquelas informações<sup>159</sup>.

---

<sup>156</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 235. No mesmo sentido, BEN J. M. TERRA e PETER J. WATTEL, *ob. cit.*, p. 676.

<sup>156</sup> Neste sentido, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, pp. 235 e 291; BEN J. M. TERRA e PETER J. WATTEL, *ob. cit.*, p. 676.

Como refere JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*Intercambio de información y fraude...*, p. 291), o TJUE tem decidido que o princípio da responsabilidade dos Estados-membros pelo incumprimento do Direito Comunitário depende da verificação dos seguintes requisitos: que a norma comunitária confira direitos aos particulares; que o conteúdo desses direitos possa ser determinado com base na norma comunitária; e que exista um nexo de causalidade entre o incumprimento da obrigação que incumbe ao Estado-membro e os danos sofridos pelas pessoas lesadas.

Ademais, como salienta CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (*Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas, Anotado*, 2ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 320), “...o Tribunal afirmou o princípio segundo o qual os Estados-membros são obrigados a reparar os danos causados aos particulares pelas violações do direito comunitário que lhes sejam imputáveis, concluindo, na ausência de regulamentação comunitária nessa matéria, que o direito à reparação deve ser efectivado na ordem jurídica interna, competindo ao Estado-membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e as modalidades processuais de acção judicial, abrangendo essa remissão a possibilidade de conformação, por parte do legislador nacional, quer dos meios processuais, quer dos requisitos materiais do exercício do direito ...”.

<sup>157</sup> Cfr. artigo 7.º, n.º 2, da Directiva 77/799/CEE do Conselho.

<sup>158</sup> Cfr. artigo 7.º, n.º 1, 1º travessão, da Directiva 77/799/CEE do Conselho.

<sup>159</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 257.

Todavia, pese embora a existência do aludido *círculo de confidencialidade* e da obrigação de segredo fiscal que impende sobre as pessoas e autoridades que o integram, pode ocorrer a divulgação pública da totalidade da informação obtida ou de parte dela, nomeadamente no decurso de processos judiciais – *maxime* nas respectivas audiências públicas e decisões – que apreciam as questões relacionadas com o imposto que foi objecto do procedimento de troca de informações. No entanto, como decorre do disposto no artigo 7.º, n.º 1, 2.º travessão, 2ª parte, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, a possibilidade dessa divulgação pública das informações depende da inexistência de quaisquer objecções, nesse sentido, por parte da autoridade competente do Estado-membro que as transmite, apresentadas no momento em que presta as informações pela primeira vez<sup>160</sup>.

Noutra ordem de considerações, tendo em vista uma maior eficiência e eficácia no exercício das actividades das diferentes administrações fiscais nacionais, o artigo 7.º, n.º 4, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, o artigo 16.º, n.º 3, da Directiva 2011/16/UE do Conselho, o artigo 41.º, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, o artigo 55.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e o artigo 31.º, n.º 3, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho permitem a prática de trocas triangulares de informações, ou seja, a transmissão a um terceiro Estado-membro da informação que um Estado-membro recebeu de outro Estado-membro.

A permissão para a prática de trocas triangulares de informações entre Estados-membros tem por pressuposto, no âmbito da Directiva 77/799/CEE do Conselho, o consentimento da autoridade competente do Estado-membro que forneceu inicialmente as informações em causa. Diferentemente, no âmbito da Directiva 2011/16/UE do Conselho, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho, a autoridade do Estado-membro que primeiro obteve as informações fica obrigada a comunicar previamente, à autoridade que lhe forneceu as informações, que as pretende transmitir a um terceiro Estado-membro; então, face a essa comunicação, a autoridade que inicialmente forneceu as informações pode opor-se a essa partilha de informações – no caso da Directiva 2011/16/UE do Conselho – ou sujeitar ao

---

<sup>160</sup> Na opinião de JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*ibidem*, p. 262), que subscrevemos, afigura-se “...*necesaria la existencia de una autorización explícita por parte de las autoridades competentes del Estado miembro que suministró la información...*”.

seu acordo prévio a pretendida transmissão das informações a um terceiro Estado-membro – no caso dos demais instrumentos jurídicos citados.

A justificação quer para a mencionada possibilidade de oposição, quer para a necessidade do referido consentimento ou acordo prévio da autoridade competente do Estado-membro que originariamente forneceu as informações assentará, por um lado, na preocupação em que esse Estado-membro mantenha um controlo efectivo sobre os circuitos realizados pelas informações que transmite e, por outro lado, na preocupação com a salvaguarda dos direitos e garantias dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais<sup>161</sup>.

Importa ainda salientar que atento o disposto no artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, no artigo 16.º, n.º 1, da Directiva 2011/16/UE do Conselho, no artigo 41.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, no artigo 55.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e no artigo 31.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho, as informações recebidas por um terceiro Estado-membro, no âmbito de uma troca triangular de informações, estão sujeitas às mesmas limitações a que estariam se resultassem da troca de informações directa entre dois Estados-membros<sup>162</sup>.

## **VI. OS LIMITES À TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS**

### **1. Considerações prévias**

Como decorre da análise já efectuada, a troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia é um fenómeno que está juridicamente enquadrado seja pela delimitação do respectivo âmbito, seja pela determinação de princípios que regem quer o próprio procedimento de troca de informações, quer a utilização que pode ser dada às informações que são trocadas. Acresce que, como decorre do estatuído nos diversos instrumentos jurídicos europeus que regulamentam a troca de informações fiscais, esta está ainda balizada pela

---

<sup>161</sup> Neste sentido, GAËTAN I. M. SPIELMANN MOURA, *ob. cit.*, p. 127.

<sup>162</sup> Neste sentido, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, pp. 264, 281 e 282.

enunção de diversos limites materiais, isto é, limites atinentes ao conteúdo das informações fiscais que podem ser objecto de troca entre os Estados-membros da União Europeia.

Compulsados os referenciados instrumentos jurídicos europeus – nos quais foi adoptado um critério uniforme a este respeito –, encontramos a enunção dos seguintes limites em razão da matéria<sup>163</sup>:

- (i) Os segredos comerciais, industriais ou de um processo comercial;
- (ii) Os segredos profissionais; e
- (iii) A ordem pública.

Assim, sempre que estejam em causa informações que possam conduzir à divulgação de segredos profissionais, comerciais, industriais ou de um processo comercial, bem como informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública, a respectiva transmissão pode ser recusada. Nestas situações, a obrigatoriedade de proceder à troca de informações fiscais é afastada e, por isso, falamos em limites à troca de informações, os quais podem ser invocados pelos Estados-membros para recusarem a transmissão de informações fiscais.

Todavia, nenhum destes limites materiais impede em absoluto a troca de informações fiscais entre os Estados-membros, isto é, não a torna ilícita se tiver lugar nessas circunstâncias. A autoridade competente de um Estado-membro pode, efectivamente, levar a efeito uma troca de informações fiscais com a sua congénere de outro Estado-membro, independentemente de as informações transmitidas conterem, ou não, segredos comerciais, industriais, profissionais ou de um processo comercial e mesmo que a respectiva divulgação seja contrária à respectiva ordem pública. É, pois, uma decisão que fica na discricionariedade dos Estados-membros<sup>164</sup>.

---

<sup>163</sup> Cfr. artigo 8.º, n.º 2, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, artigo 17.º, n.º 4, da Directiva 2011/16/UE do Conselho, artigo 40.º, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, artigo 54.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e artigo 30.º, n.º 5, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

<sup>164</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (“El intercambio de información entre administraciones tributarias...”, p. 786) refere que, nestes casos, estamos perante os designados “*intercambios discrecionales*” que define como sendo “...*aquellos en los que concurriendo todos los presupuestos que dotan a un requerimiento del carácter obligatorio reúnen al mismo tiempo una condición que excluye tal obligatoriedad pero no impide que tengan lugar...*”.



## 2. O segredo comercial, industrial ou de um processo comercial

No mundo altamente desenvolvido e industrializado em que vivemos e no actual contexto económico internacional – marcado pela liberdade de empreender, pela livre concorrência entre os agentes económicos e pelo carácter transfronteiriço das transacções comerciais – é vital para todos aqueles que desenvolvem actividades empresariais, comerciais ou industriais que os seus segredos não sejam revelados aos respectivos concorrentes. A protecção destes segredos é, efectivamente, importante para que os empresários possam manter quer a sua capacidade de ganho económico, quer a sua vantagem competitiva sobre os restantes empresários do respectivo sector.

A finalidade desta limitação à troca de informações fiscais entre os Estados-membros é, pois, a de proteger o tecido empresarial do Estado-membro transmitente das informações, por via da restrição da comunicação de informações que contenham segredos comerciais, industriais ou relativos a um processo comercial de que a respectiva Administração fiscal tenha conhecimento, nomeadamente por lhe haverem sido comunicados pelos próprios contribuintes no cumprimento dos seus deveres fiscais, evitando-se, dessa forma, a sua revelação a terceiros e, sobretudo, a sua utilização para outros fins que não os estritamente fiscais<sup>165</sup>.

Uma das questões que se tem colocado com mais acuidade quanto a esta limitação material é a relativa à delimitação dos conceitos de *segredo comercial*, *segredo industrial* e *segredo de um processo comercial*, uma vez que nenhum dos instrumentos jurídicos europeus que regulamentam a troca de informações fiscais entre os Estados-membros contém essa definição, a qual é essencial para determinar o alcance prático deste limite material à troca de informações fiscais<sup>166</sup>.

---

<sup>165</sup> Para JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*Intercambio de información y fraude...*, p. 194), “...el verdadero alcance y razón de ser de esta previsión radica en la protección de los intereses de los obligados tributarios afectados, esto es, la salvaguardia de su “profit earning capacity”, intrínsecamente unida a la preservación de la esfera reservada de la empresa.” Na mesma linha de pensamento, BEN J. M. TERRA e PETER J. WATTEL (*ob. cit.*, p. 675) afirmam o seguinte: “This exception is aimed at protecting the legitimate competitive interests of the undertakings concerned, but also at protecting Member States’ economies against economic espionage.” Numa diferente perspectiva analítica, ADORACIÓN BORJA SANCHIS (*ob. cit.*, p. 100) diz que “este límite es principalmente una garantía más de los intereses políticos de los Estados y una muestra de la desconfianza existente entre ellos cuando se acude a esta modalidad de asistencia administrativa.”

<sup>166</sup> Ver, a este respeito, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, pp. 205-216; LUÍS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, pp. 105-111.

No parágrafo 19.2 dos Comentários ao artigo 26.º da CMOCDE (OCDE, COMITÉ DOS ASSUNTOS FISCAIS, *ob. cit.*, p. 615), o segredo comercial ou industrial é entendido como correspondendo a factos ou circunstâncias “de importância económica considerável, que

A falta de definição legal de *segredo comercial*, *segredo industrial* e *segredo de um processo comercial* levanta um problema de determinação da fonte jurídica que deve ser utilizada para a delimitação destes três conceitos. Existem, essencialmente, duas possibilidades para ultrapassar este problema: ser o ordenamento jurídico interno de cada Estado-membro a definir aqueles conceitos ou, em alternativa, a partir do contexto dos referidos instrumentos jurídicos europeus ser dada uma interpretação uniforme e autónoma a estes conceitos.

Relativamente à primeira possibilidade, desde logo, há que referir que nenhum dos instrumentos jurídicos europeus aplicáveis no âmbito da troca de informações fiscais entre os Estados-membros remete, explícita ou implicitamente, a definição destes conceitos para os ordenamentos jurídicos nacionais. Ademais, optar por este caminho coloca diversas dificuldades: primeiro, estes conceitos podem não estar definidos nas normas de direito interno, nem terem aí uma adequada correspondência terminológica; segundo, quando existam tais definições nas normas de direito interno, o normal será que não tenham sido criadas especificamente para esta finalidade e, portanto, poderão não ser susceptíveis de aplicação neste âmbito; por último, uma interpretação destes conceitos à luz dos ordenamentos jurídicos nacionais teria por resultado um diferente âmbito de protecção destes segredos em cada Estado-membro, o que vulneraria o princípio da reciprocidade.

Por esta ordem de razões, entendemos que o caminho a seguir passa pela segunda das enunciadas possibilidades e, portanto, afigura-se-nos mais adequado inferir do contexto dos referidos instrumentos jurídicos europeus um significado para a existência deste limite material à troca de informações fiscais entre os Estados-membros, que permita interpretar uniformemente os conceitos de *segredo comercial*, *segredo industrial* e *segredo de um processo comercial*.

Nessa linha de raciocínio, não nos parece necessário delimitar individualmente cada um daqueles conceitos, nem traçar uma linha distintiva entre cada uma das respectivas esferas de segredo. O *segredo comercial*, o *segredo industrial* e o *segredo de um processo comercial*, no seu conjunto, assumem-se como *segredos empresariais*, cujo âmbito de protecção, mais do que projectar-se sobre áreas de segredo autónomas e dotadas de uma configuração jurídica própria, tem como horizonte todas as actividades económicas desenvolvidas nos Estados-membros.

---

*podem ser explorados na prática, e cujo uso indevido seja susceptível de causar graves danos (por exemplo, ocasionar graves dificuldades financeiras)."*

Assim, uma informação assumirá o carácter de *segredo empresarial* (em sentido amplo) quando seja susceptível de ser empregue numa actividade económica empresarial, possua um valor económico intrínseco e tenha carácter confidencial ou secreto de tal forma que a sua revelação a terceiros proporcionar-lhes-ia uma vantagem competitiva<sup>167</sup>.

Ultrapassada esta questão de delimitação conceptual, importa agora dilucidar a quem compete determinar se uma determinada informação destinada a ser transmitida por um Estado-membro a outro Estado-mesmo, no âmbito de um procedimento de troca de informações fiscais é, ou não, susceptível de conduzir à divulgação de um segredo comercial, de um segredo industrial ou de um segredo de um processo comercial. Mais, será que o próprio contribuinte que é visado nessa troca de informações fiscais tem o direito de intervir naquela decisão?

Afigura-se-nos que no confronto entre Estado-membro requerente e Estado-membro requerido, deve ser atribuído à autoridade competente do Estado-membro requerido o poder de determinar se a transmissão de uma determinada informação é ou não susceptível de extravasar o limite material em apreço, pois é aquela que possui a informação e, portanto, conhece-a detalhadamente em todos os seus aspectos<sup>168</sup>.

No entanto, no âmbito estritamente interno do Estado-membro requerido, consideramos que a respectiva Administração fiscal não deve poder decidir, por si só, sem mais, se, num determinado caso concreto, se está ou não perante segredos comerciais, industriais ou de um processo industrial. Porquanto, na maioria das vezes – para não dizer sempre –, as Administrações fiscais não possuem conhecimentos específicos que lhes permitam, numa situação concreta, valorar se se está, ou não, perante um segredo empresarial, nem conhecem o

---

<sup>167</sup> Neste sentido, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, pp. 208-209. Como explicita este autor espanhol (*ibidem*, pp. 209-210): “En relación con el primer requisito, cabe señalar que la información tiene que afectar a secretos industriales, esto es, conocimientos técnico-industriales relativos a cosas o procedimientos o datos como fórmulas, procesos, know-how, invenciones patentables o no, máquinas y herramientas, productos, planos, diseños, patrones; o bien tratarse de secretos comerciales y de otro tipo que afecten a la esfera privada del negocio, como, por ejemplo, la lista de clientes y proveedores, el merchandising, los costes y precios, la situación financiera, la forma de organización, pactos y alianzas comerciales, estadísticas de la empresa, etc.

En segundo lugar, la información debe poseer un valor económico, real o potencial, intrínseco; tal valor viene representado por la posesión del secreto, el cual constituye o supone una ventaja sobre los competidores que no poseen tal información; (...)

En tercer lugar, la información debe ser secreta. La confidencialidad de la información, por lo general, es relativa, de manera que grupos de personas seleccionadas pueden conocer el secreto empresarial (confidential disclosure). No obstante, la información no puede ser fácilmente accesible u obtenible por cualquier persona en general o por los competidores. A su vez, la voluntad o ánimo subjetivo de la persona que posee la información de mantenerla secreta resulta relevante para determinar si concurre este presupuesto.”

<sup>168</sup> *Idem, ibidem*, p. 213.

processo de funcionamento interno da empresa concretamente visada. Por isso, como preconiza CALDERÓN CARRERO, será conveniente que o respectivo contribuinte seja chamado a participar no procedimento conducente à tomada de decisão da Administração fiscal, a fim de verificar se existem e, em caso afirmativo, quais são os aspectos contidos na informação a ser transmitida que possam afectar os seus segredos empresariais, uma vez que ele é o sujeito mais bem posicionado para o efeito<sup>169</sup>.

Porém, como alerta MARTÍNEZ GINER, a participação do contribuinte naquele procedimento deve ser interpretada e aplicada de forma a evitar que daí possa resultar o entorpecimento ou mesmo o bloqueio da troca de informações entre os Estados-membros<sup>170</sup>. Por isso, a melhor forma de promover essa participação do contribuinte será conceder-lhe o direito de audição naquelas situações em que existam dúvidas se a transmissão de informações fiscais pode conduzir ou não à revelação de segredos empresariais<sup>171</sup>.

### **3. O segredo profissional**

À semelhança do que sucede com os segredos comerciais, industriais ou relativos a um processo comercial, também quando esteja em causa a transmissão de informações fiscais que, atento o respectivo conteúdo, possa conduzir à revelação de segredos profissionais, a autoridade competente do Estado-membro que detenha essas informações pode recusar a respectiva transmissão à autoridade competente de outro Estado-membro.

Os instrumentos jurídicos europeus que regulamentam a troca de informações fiscais entre os Estados-membros também são omissos quanto à definição conceptual de *segredo profissional* o que, obviamente, dificulta a determinação do exacto alcance deste limite material à transmissão de informações fiscais. A doutrina internacional<sup>172</sup> tem adoptado, na perspectiva de

---

<sup>169</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>170</sup> LUÍS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, p. 108.

<sup>171</sup> *Idem, ibidem*, no mesmo sentido, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*Intercambio de información y fraude...*, p. 214) que defende ainda a atribuição ao contribuinte de um “*derecho de revisión administrativa y jurisdiccional de su causa (intervention right)*”, pois “*la decisión de la autoridad competente del Estado que pretende llevar a cabo un intercambio de información que afecta a la esfera reservada de una empresa debe ser susceptible de control por autoridades administrativas y jurisdiccionales distintas.*”

<sup>172</sup> Ver, a este respeito, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 218; LUÍS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, pp. 108-109; KLAUS VOGEL, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Third Edition, The Netherlands, Kluwer

um critério interpretativo a ser uniformemente utilizado pelos Estados-membros, o entendimento de que a protecção conferida aos segredos profissionais abrange apenas as informações de carácter secreto ou confidencial<sup>173</sup> obtidas no exercício de uma actividade profissional e que tenham valor económico para terceiros<sup>174</sup>.

Apesar de aderirmos a este critério interpretativo, entendemos que existem aspectos concretos que têm, necessariamente, que ser dilucidados no âmbito dos ordenamentos jurídicos nacionais e, portanto, através da legislação interna dos Estados-membros – pois, a legislação europeia é nisso omissa –, como sejam a definição das actividades profissionais que beneficiam de segredo profissional, o âmbito dos diversos segredos profissionais e a forma e grau de protecção conferida aos segredos profissionais<sup>175</sup>. Sendo que, à semelhança do que preconizamos relativamente aos segredos comerciais, industriais ou de um processo comercial, também quanto aos segredos profissionais entendemos que deve ser atribuído à autoridade competente do Estado-membro requerido o poder de determinar se a comunicação de uma determinada informação é ou não susceptível de extravasar este limite material.

Não existe uniformidade no direito interno dos Estados-membros relativamente aos profissionais cuja actividade é desenvolvida a coberto de segredo profissional; contudo, na maioria dos países, profissionais como advogados<sup>176</sup>, solicitadores, contabilistas, assessores fiscais e auditores gozam do denominado “*privilege of advisors*”.

Por outro lado, a protecção conferida aos segredos profissionais no âmbito da troca de informações fiscais deve ser entendida e aplicada pelos Estados-membros de forma a evitar que,

---

Law International, 1997, artigo 26, parágrafos 107-109, *apud* JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 218; PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 3ª edition, London, Sweet & Maxwell, 2001, pp. 444-445.

<sup>173</sup> Como refere LUÍS ALFONSO MARTÍNEZ GINER (*ob. cit.*, p. 110), “...la comunicación será confidencial cuando el cliente tenga motivos razonables para esperar que la misma se mantenga en secreto.”

<sup>174</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*Intercambio de información y fraude...*, p. 218) considera que são equiparados “los «secretos empresariales» y los «secretos profesionales» a los efectos de la protección otorgada frente al intercambio de información, pese a que ambas instituciones presenten fundamentos y perfiles distintos. Con ello se pretende extender e igualar la protección otorgada a las empresas por la cláusula de «secretos empresariales» a las personas físicas que lleven a cabo actividades profesionales.”

<sup>175</sup> Neste sentido, LUÍS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, pp. 110-111.

<sup>176</sup> TULLIO ROSEMBUJ (*ob. cit.*, p. 89) escreve o seguinte quanto ao segredo profissional dos advogados: “El privilegio de la confidencialidad entre abogado-cliente queda concentrado en la defensa jurídica en sentido amplio. En cambio, el dicho privilegio no sirve para rehusar el intercambio de información cuando el profesional, aunque letrado, participe en la concepción o realización de operaciones económicas, financieras, comerciales, operativas jurídicas (creación de sociedades y entidades) o representativas (fiduciario o testaferrero).”

por essa via, sejam obstaculizadas e mesmo impedidas as trocas de informações<sup>177</sup>. Por exemplo, a situação em que um cliente envia determinados documentos ao seu advogado com a finalidade única de os proteger através do segredo profissional e, assim, evitar a sua divulgação, não é merecedora de acolhimento no âmbito de protecção conferido pelo segredo profissional<sup>178</sup>.

Noutra ordem de considerações, importa salientar que o segredo profissional enquanto limite material à troca de informações fiscais entre os Estados-membros não compreende o sigilo bancário, apesar de este poder ser considerado um dos tipos de segredo profissional<sup>179</sup>. Isto mesmo resulta, actualmente, do disposto no artigo 18.º, n.º 2, da Directiva 2011/16/UE do Conselho e no artigo 54.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, os quais preceituam que a autoridade competente do Estado-membro requerido não pode recusar a prestação de informações apenas pelo facto de estas estarem na posse de uma instituição bancária ou de outra instituição financeira<sup>180</sup>. Assim, *“fica excluída da categoria “segredo profissional” a informação protegida por sigilo bancário”*<sup>181</sup>.

#### **4. A ordem pública**

O último dos limites materiais à troca de informações entre os Estados-membros consubstancia-se na possibilidade de ser recusada a transmissão de informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública.

Esta limitação material é vaga e imprecisa, pois o significado de *ordem pública* e o alcance que tem neste âmbito – e, conseqüentemente, a determinação do que pode ser contrário à mesma –, são questões que levantam dúvidas. Para além de gerar dificuldades na determinação dos pressupostos necessários à respectiva invocação, a imprecisão deste limite permite que os Estados-membros tenham grande margem de manobra para recusarem a

---

<sup>177</sup> Neste sentido, LUÍS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, p. 109.

<sup>178</sup> Como bem refere TULLIO ROSEMBUJ (*ob. cit.*, p. 89): *“La protección está asegurada en la medida que las comunicaciones se produzcan en la búsqueda o prestación de servicios de asesoría legal; se originen para su empleo en procedimientos legales actuales o previsibles.”*

<sup>179</sup> Neste sentido, ver JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 219 e autores ali referidos.

<sup>180</sup> O mesmo sucedendo ainda, segundo aquelas normas, quanto às informações que estiverem na posse de uma pessoa designada ou actuando na qualidade de agente ou de fiduciário ou que estiverem relacionadas com uma participação no capital de uma pessoa.

<sup>181</sup> GAËTAN I. M. SPIELMANN MOURA, *ob. cit.*, p. 148.

transmissão de informações a outros Estados-membros, pois cada um deles aplicará um conceito próprio de ordem pública que, em princípio, não pode ser questionado pelos demais<sup>182</sup>.

CALDERÓN CARRERO considera que o significado e o alcance deste limite material à troca de informações fiscais dependerão em boa medida de cada Estado e dos princípios subjacentes ao seu ordenamento jurídico, assim como da atitude da respectiva Administração fiscal relativamente aos procedimentos de troca de informações. No entanto, ainda segundo este autor, este limite deve ser entendido como uma medida de carácter excepcional a ser aplicada unicamente nos casos em que a transmissão de determinadas informações vulnerabilize ou afronte os interesses essenciais ou os princípios jurídicos fundamentais do Estado que possui tais informações<sup>183</sup>. Por isso, como afirma MARTÍNEZ GINER, é expectável que sejam muito poucos os casos em que é invocada a ordem pública como fundamento para a recusa de troca de informações fiscais<sup>184</sup>, sendo que, perante a ausência de mecanismos específicos de controlo, a utilização desta excepção à obrigação de transmissão de informações pode ser limitada por via da reciprocidade (de facto)<sup>185</sup>.

Na tentativa de delimitar e concretizar o alcance prático do conceito de *ordem pública* no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais, têm sido elencadas diversas situações em que a invocação deste limite material tem pleno cabimento. Assim, a transmissão de informações pode ser recusada quando contrarie os princípios e valores fundamentais do ordenamento jurídico ou os interesses vitais do respectivo Estado, nestes se incluindo quer a soberania e a segurança nacionais (pontificando, aqui, os denominados “segredos de Estado”)

---

<sup>182</sup> Contudo, como acertadamente afirma TULLIO ROSEMBUJ (*ob. cit.*, p. 101), os Estados-membros não podem colocar em crise o “*contenido del orden público europeo [que] son los valores comunes de respeto de los derechos humanos y de los principios propios de una sociedad democrática.*”

*El respeto a la dignidad humana, la preeminencia del derecho, el pluralismo, la no discriminación son los valores sobre los que reposa la sociedad democrática, el orden público europeo. Son principios dirigidos a inspirar toda la actividad pública, incluidos, naturalmente, los que corresponden a la materia tributaria.*”

<sup>183</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, pp. 222-223.

No parágrafo 19.4 dos Comentários ao artigo 26.º da CMOCDE (OCDE, COMITÉ DOS ASSUNTOS FISCAIS, *ob. cit.*, p. 617) é referido que “*esta restrição só é relevante em casos extremos*”.

<sup>184</sup> LUÍS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, p. 113.

No parágrafo 19.4 dos Comentários ao artigo 26.º da CMOCDE (OCDE, COMITÉ DOS ASSUNTOS FISCAIS, *ob. cit.*, p. 617), é mesmo afirmado que “*as questões de ordem pública raramente se colocam no contexto da troca de informações entre as partes contratantes*”.

<sup>185</sup> Como refere JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*Intercambio de información y fraude...*, p. 221), na medida em que um Estado-membro invoque regularmente este limite material à troca de informações fiscais para se recusar a transmitir informações a outros Estados-membros em determinado tipo de situações, o normal será que estes também recusem comunicar informações àquele Estado-membro.

quer os interesses económicos essenciais do próprio Estado ou dos seus cidadãos; o mesmo sucede quando a informação possa ser utilizada para alguma forma de perseguição ou com qualquer outra finalidade contrária aos direitos humanos; do mesmo modo, também deve ser recusada a transmissão de informações quando a vida de uma pessoa possa ser colocada em perigo ou quando exista a possibilidade de lhe serem impostas sanções ou penas desproporcionadas<sup>186</sup>.

---

<sup>186</sup> Neste sentido, *idem, ibidem*, pp. 221-223 e autores ali referidos; LUÍS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, pp. 112-113 e autores ali referidos.





## CAPÍTULO III

### A TUTELA JURÍDICA DOS CONTRIBUINTES NOS PROCEDIMENTOS DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA

#### I. NO ÂMBITO DO ORDENAMENTO JURÍDICO EUROPEU

##### 1. Considerações prévias

Compulsados os diversos instrumentos legais europeus que disciplinam a troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, verificamos que nada é referido quanto à posição jurídica dos contribuintes que sejam visados por um procedimento dessa natureza. Não logramos, efectivamente, encontrar qualquer referência quer aos direitos e garantias, quer aos deveres dos contribuintes no âmbito de um qualquer procedimento de troca de informações fiscais. O que ali encontramos previsto é, apenas e tão só, o conjunto de direitos e deveres dos Estados-membros intervenientes nesses procedimentos.

Com base na constatação de que, no âmbito das normas europeias reguladoras da troca de informações fiscais entre os Estados-membros, não existem quaisquer disposições específicas relativas aos direitos e garantias dos contribuintes, *maxime* não existindo a enunciação de qualquer direito subjectivo que àqueles seja reconhecido, alguns autores têm vindo a considerar que a protecção jurídica dos contribuintes é efectivada por via dos direitos reconhecidos nos ordenamentos jurídicos dos diversos Estados-membros, ao abrigo do princípio da autonomia procedimental estadual<sup>187</sup>.

---

<sup>187</sup> Neste sentido, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, pp. 337-338; *idem*, "Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure between State Tax Administrations", *Intertax*, Volume 28, Issue 12 (December 2000), London, Kluwer Law International, p. 466; ADORACIÓN BORJA SANCHIS, *ob. cit.*, p. 123; e BEN J. M. TERRA e PETER J. WATTEL, *ob. cit.*, p. 676.

Consideramos, porém, que essa posição doutrinária consubstancia uma visão redutora desta temática e, portanto, a solução que preconiza é limitada, pois as formas de garantir a protecção jurídica dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros não podem estar circunscritas aos respectivos ordenamentos jurídicos estaduais, desde logo porque tais procedimentos emergem de normas de Direito da União<sup>188</sup>. Assim, uma vez que os Estados-membros, para tornarem efectiva a troca de informações fiscais entre eles, têm de aplicar normas de Direito da União, estarão então vinculados, no seio desse procedimento, não apenas às regras dos seus ordenamentos jurídicos, mas também à observância das exigências decorrentes do ordenamento jurídico europeu. Deste modo, um contribuinte visado por um procedimento de troca de informações, poderá invocar o Direito da União, uma vez que os princípios gerais do ordenamento jurídico europeu conformam

---

Como afirmam J. DIEZ-HOCHLEITNER e C. MARTÍNEZ CAPDEVILA (*Derecho de la Unión Europea, Textos y comentarios*, Madrid, MacGraw-Hill, 2001, p. 73, *apud* FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Barcelona, Atelier, 2007, p. 78) decorre do princípio da autonomia procedimental estadual que *“cuando los Estados hayan de adoptar medidas para la aplicación del Derecho comunitario (...) corresponde a su Derecho interno determinar el órgano competente para ello y el procedimiento y la forma que há de utilizar.”*

No entanto, como salientam BEN J. M. TERRA e PETER J. WATTEL (*ob. cit.*, p. 88), *“the Court [TJUE] limited this autonomy by setting two general conditions, (...): (i) the national procedural rules governing the exercise of rights derived from EC law must not be less favourable than those governing similar domestic actions (principle of equivalence) and (ii) they must not render practically impossible or excessively difficult the exercise of rights conferred by Community law (principle of effectiveness).”*

<sup>188</sup> Na esteira da posição assumida por FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*La tutela de la Unión Europea...*, p. 23), entendemos que assentar a efectivação da protecção jurídica dos contribuintes unicamente nas normas dos diversos ordenamentos jurídicos nacionais é uma solução limitada, porquanto *“...en primer lugar, si atendemos a la realidad del sector jurídico en el que nos encontramos, ya que, por un lado, la asistencia tributaria, el intercambio de información regulado por las disposiciones comunitarias no sólo se limita a las relaciones entre Estados miembros, sino también entre éstos y las instituciones europeas, lo que nos obliga a buscar el conjunto de garantías y derechos del contribuyente aplicables a esta parcela del intercambio de información, más allá de los ordenamentos jurídicos estatales.*

*Por outro lado, (...) las vías de protección jurídica del contribuyente afectado por un intercambio de información regulado por las disposiciones comunitarias no tienen por qué verse limitadas a los ordenamentos estatales, antes al contrario. En primer término, se tiene que destacar la existencia de principios generales comunitarios que pueden resultar de aplicación a las relaciones jurídicas que afecten al contribuyente derivadas de la prestación de asistencia tributaria entre los Estados miembros o entre éstos y las instituciones comunitarias. Y, en segundo término, la posibilidad de que determinados derechos fundamentales puedan verse afectados por la actividad de asistencia tributaria mutua hace que la doctrina elaborada por el TEDH y la Comisión EDH pueda ser extrapolada al ámbito tributario del intercambio de información – y (...) ser aplicada com una mayor profusión en el seno del ordenamento jurídico comunitario –, encontrándonos, en consecuencia, ante un nuevo ordenamento de referencia para la seguridad jurídica del contribuyente, que puede dar una protección distinta de la prevista en los ordenamientos jurídicos nacionales.”*

as actuações administrativas dos Estados-membros adoptadas em cumprimento de normas do Direito da União <sup>189</sup>.

Ademais, como decorre do estatuido no n.º 1 do artigo 291.º do TFUE, constitui uma obrigação dos Estados-membros tomarem *“todas as medidas de direito interno necessárias à execução dos actos juridicamente vinculativos da União”*, pelo que, nessa medida, devem obstar à ocorrência de quaisquer violações do Direito da União e, conseqüentemente, à produção das respectivas conseqüências ilícitas. Aliás, segundo o entendimento preconizado pelo TJUE, um Estado-membro pode mesmo ser responsabilizado pelos prejuízos causados aos particulares pelas violações do Direito da União que lhe sejam imputáveis<sup>190</sup>.

Apesar de a realidade normativa atinente à troca de informações fiscais na União Europeia ser, como se vem de referir, a da inexistência de qualquer regulamentação expressa dos direitos e garantias dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais, tal não nos deve levar a concluir, sem mais, que no ordenamento jurídico europeu não encontramos vias de protecção jurídica dos contribuintes.

Na realidade, se abordarmos a questão da posição jurídica dos contribuintes à luz quer dos princípios gerais do ordenamento jurídico europeu<sup>191</sup>, quer daqueles que são os direitos fundamentais consagrados e protegidos no seio da União Europeia que são passíveis de projectar a sua eficácia sobre os procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, encontraremos formas de proteger juridicamente os contribuintes que sejam visados por procedimentos de troca de informações fiscais.

---

<sup>189</sup> Nas palavras de FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*ibidem*, p. 79), *“...en el ejercicio de sus competencias, los Estados miembros están sujetos a una doble restricción derivada del Derecho comunitario: garantizar la eficacia de la acción comunitaria y respetar al mismo tiempo los principios generales del Derecho comunitario.”*

<sup>190</sup> Neste sentido, ver o acórdão de 19 de Novembro de 1991, *Andrea Francovich e Danila Bonifaci c. Itália*, processos apensos C-6/90 e C-9/90, disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu) e o acórdão de 5 de Março de 2006, *Brasserie du Pêcheur SA c. Alemanha e The Queen c. Secretary of State of Transport, ex parte: Factortame Ltd e outros*, processos apensos C-46/93 e C-48/93, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

Ver, *supra*, nota de rodapé 156.

<sup>191</sup> Como bem refere FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*La tutela de la Unión Europea...*, p. 86), os princípios gerais do ordenamento jurídico europeu devem *“...ser entendidos como las reglas básicas del ordenamiento, reglas que poseen un carácter más o menos fundamental, presentan diverso grado de abstracción y generalidad y son tales con independencia de si están o no recogidos en una norma escrita.”*

## 2. Os princípios gerais do ordenamento jurídico europeu

### 2.1. O princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade surge consagrado no artigo 5.º, n.º 1, do TUE como um dos princípios que rege o exercício das competências da União, estatuidando o n.º 4 desse mesmo artigo o seguinte:

*“4. Em virtude do princípio da proporcionalidade, o conteúdo e a forma de acção da União não devem exceder o necessário para alcançar os objectivos dos Tratados.*

*As instituições da União aplicam o princípio da proporcionalidade em conformidade com o Protocolo relativo à aplicação dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade.”*

O princípio da proporcionalidade, tal como positivado nesta norma do TUE, constitui pois um princípio enformador do ordenamento jurídico europeu, tem o seu campo de aplicação no âmbito do exercício das competências concorrentes e exclusivas da União Europeia e dele decorre que a acção da União não deve exceder o necessário para atingir os objectivos dos Tratados. Não é este, pois, um princípio atinente à repartição de competências, mas sim relativo ao respectivo exercício.

O princípio da proporcionalidade – também designado princípio da proibição do excesso – constitui um pressuposto de ordem material para que possa ocorrer uma restrição aos direitos e garantias dos contribuintes e *“desdobra-se em três subprincípios:*

*“a) princípio da adequação (também designado por princípio da idoneidade), isto é, as medidas restritivas legalmente previstas devem revelar-se como meio adequado para a prossecução dos fins visados pela lei (...);*

*b) princípio da exigibilidade (também chamado princípio da necessidade ou da indispensabilidade), ou seja, as medidas restritivas previstas na lei devem revelar-se necessárias (tornaram-se exigíveis), porque os fins visados pela lei não podiam ser obtidos por outros meios menos onerosos para os direitos, liberdades e garantias;*

*c) princípio da proporcionalidade em sentido restrito, que significa que os meios legais restritivos e os fins obtidos devem situar-se numa «justa medida», impedindo-se a adopção de medidas legais restritivas desproporcionadas, excessivas, em relação aos fins obtidos.*<sup>192</sup>

Aplicando o princípio da proporcionalidade no âmbito da troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia impõe-se, desde logo, efectuar o confronto entre, por um lado, as medidas legais e administrativas que são adoptadas e, por outro lado, aqueles que são os fins visados por esta modalidade de assistência administrativa mútua interestadual em matéria fiscal, tendo em vista aquilatar a adequação daquelas face a estes.

Por outro lado, as medidas legais e administrativas adoptadas para efectivar a troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia devem ser as necessárias para a prossecução dos referidos fins, ou seja, ter-se-á de verificar que tal escopo não poderá ser alcançado por via de outras medidas e actuações menos gravosas para os contribuintes.

Por último, aquelas medidas legais e administrativas devem ser proporcionais em sentido restrito, ou seja, a limitação sofrida pelos contribuintes nos seus direitos e garantias não deve ser desproporcionada, excessiva face aos fins que são prosseguidos pelos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia.

Noutra ordem de considerações, os fins visados pela troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia e, nomeadamente, a luta contra a evasão e fraude fiscais, pese embora absolutamente legítimos e, portanto, passíveis de invocação para justificar restrições ao exercício das liberdades garantidas pelos Tratados, não podem ser entendidos como uma forma de arredar os direitos e garantias dos contribuintes<sup>193</sup>. Nessa medida, como muito bem refere FERNÁNDEZ MARÍN<sup>194</sup>, o respeito pelo princípio do contraditório afigura-se uma exigência decorrente do princípio da proporcionalidade, enquanto meio adequado para os

---

<sup>192</sup> J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume I, 4ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp. 392-393.

<sup>193</sup> Nas acertadas palavras do Advogado-Geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer (Conclusões do Advogado-Geral apresentadas em 16 de Outubro de 2003 no processo C-334/02, *Comissão c. França*, disponíveis em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)), “...este objectivo de interesse geral [a luta contra a fraude fiscal] não pode funcionar como se fosse um cheque em branco passado aos Estados-Membros para restringirem as referidas liberdades, mas sim como uma excepção a um princípio fundamental do direito comunitário, devendo ser interpretada restritivamente e aplicada de acordo com o princípio da proporcionalidade.”

<sup>194</sup> FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *La tutela de la Unión Europea...*, p. 93.

contribuintes alegarem o que tiverem por conveniente na defesa dos seus legítimos interesses e, nomeadamente, para demonstrarem a licitude das suas condutas.

O TJUE tem preconizado, como decorrência deste princípio, que todo o encargo que é imposto ao destinatário de regras europeias deve ser limitado ao estritamente necessário para atingir os objectivos prosseguidos e implicar os menores sacrifícios possíveis<sup>195</sup>. Por outro lado, em matéria de fiscalidade, o TJUE tem feito menção ao princípio da proporcionalidade sobretudo naquelas situações em que os Estados-membros invocam a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais nacionais para justificarem restrições ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratados<sup>196</sup>; ou seja, por outras palavras, nos casos em que os

---

<sup>195</sup> Ver acórdão de 5 de Julho de 1977, *Bela-Mühle Josef Bergmann KG c. Grows-Farm GmbH & CO. KG*, processo 114/76, disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

<sup>196</sup> Como afirma ANA PAULA DOURADO (*Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 134), este “*argumento dos controlos fiscais efectivos aparece associado ao risco da evasão e fraude fiscais e ao argumento da perda de receitas fiscais. (...) quando estão envolvidos Estados Membros, apenas, o Tribunal não só não aceita em regra o argumento do risco de evasão e fraude por falta de possibilidade de fiscalização do comportamento do contribuinte, como proíbe as presunções inilidíveis ou as técnicas tipificantes, e exige que seja demonstrada a existência de um “esquema puramente artificial” (com a excepção do risco de evasão e fraude ligado à dupla dedução de despesas e à questão da distribuição de competências entre Estados).*”

Ver, a este respeito, o acórdão de 5 de Maio de 2011, *Comissão c. Portugal*, processo C-267/09, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu), proferido no âmbito de uma acção por incumprimento instaurada nos termos do artigo 226.º CE (actual artigo 258.º TFUE), na qual a Comissão pede ao TJUE que declare que, pelo facto de ter aprovado e de manter em vigor o artigo 130.º do CIRS, que obriga os contribuintes não residentes em Portugal a designarem um representante fiscal, o nosso país não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE (actual artigo 21.º TFUE) e 56.º CE (actual artigo 63.º TFUE) e dos artigos correspondentes do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992. O TJUE proferiu a seguinte decisão: “*Pelo facto de ter aprovado e de manter em vigor o artigo 130.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que impõe aos contribuintes não residentes a obrigação de designar um representante fiscal em Portugal, quando obtenham rendimentos em relação aos quais é exigida a apresentação de uma declaração fiscal, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º CE [actual artigo 63.º TFUE].*” O TJUE fundamentou essa sua decisão alinhando, essencialmente, os seguintes argumentos: “*38. (...) ao alegar que o objectivo prosseguido com a obrigação de designar um representante fiscal visa garantir a eficácia dos controlos fiscais e o combate à evasão fiscal no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, a República Portuguesa invoca, desse modo, sem ser contestada pela Comissão, uma razão imperiosa de interesse geral, susceptível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (...).* 39. *Contudo, segundo a Comissão, a exigência prevista pela legislação nacional em causa é desproporcionada relativamente aos objectivos prosseguidos, dado que os mecanismos oferecidos pela Directiva 2008/55 e pela Directiva 77/799 são suficientes para atingir esse objectivo.* 40. *No que diz respeito à Directiva 77/799, importa recordar que, ao abrigo das disposições combinadas dos n.ºs 1, 3 e 4 do seu artigo 1.º, as autoridades competentes dos Estados-Membros trocam todas as informações que lhes permitam o estabelecimento correcto, nomeadamente, dos impostos sobre o rendimento. Nos termos do artigo 2.º desta directiva, essa troca de informações é feita mediante pedido da autoridade competente do Estado-Membro em causa. Como resulta do artigo 3.º da referida directiva, as autoridades competentes dos Estados-Membros trocam também informações, sem necessidade de pedido prévio, de forma automática, para determinadas categorias de situações visadas na directiva, ou ainda, segundo o artigo 4.º da mesma, de forma espontânea. Por último, segundo o artigo 11.º da Directiva 77/799, as suas disposições não prejudicam a execução de obrigações mais amplas no que respeita à troca de informações que resultem de outros actos jurídicos (...).* 41. *A República Portuguesa sustenta, contudo, que só pode apresentar um pedido de informações ao abrigo do artigo 2.º da Directiva 77/799 se, previamente, dispuser de elementos de informação suficientes, o que exige, precisamente, um representante fiscal com*

Estados-membros invocam dificuldades na verificação de informações sobre situações com relevância fiscal, ocorridas noutros Estados-membros, para justificarem restrições aos meios de que os contribuintes podem dispor para demonstrarem a conformidade da sua actuação com o regime jurídico-fiscal que pretendem que seja aplicado<sup>197</sup>.

---

*residência em território português, a quem a Administração Fiscal possa exigir, directa e pessoalmente, o cumprimento de todos os deveres declarativos pertinentes por conta do contribuinte não residente. 42. A este respeito, há que recordar que, segundo jurisprudência constante, uma justificação baseada no combate à fraude fiscal só pode ser aceite se visar esquemas puramente artificiais cujo objectivo consista em contornar a legislação fiscal, o que exclui qualquer presunção geral de fraude. Consequentemente, uma presunção geral de evasão ou de fraude fiscal não basta para justificar uma medida fiscal que frustre os objectivos do Tratado (...).43. Ora, ao visar, nomeadamente, todos os contribuintes não residentes que obtêm rendimentos que exigem a apresentação de uma declaração fiscal, a obrigação de designar um representante fiscal faz recair sobre toda uma categoria de contribuintes, pelo simples facto de não serem residentes, uma presunção de evasão ou de fraude fiscal que, por si só, não pode justificar a frustração dos objectivos do Tratado através de tal obrigação. 44. Além disso, quando tenham sido dissimulados elementos tributáveis às autoridades fiscais de um Estado-Membro e estas não disponham de nenhum indício que permita iniciar um inquérito, não se verifica que a obrigação de designação de um representante fiscal implique, por si só, a revelação de tais indícios e remedeie as alegadas insuficiências dos mecanismos de troca de informações resultantes da Directiva 77/799. 45. Assim sendo, não está provado que, caso um contribuinte não residente em Portugal não cumpra as suas obrigações declarativas e se verifique que o imposto devido não foi pago, os mecanismos de assistência mútua das autoridades fiscais competentes dos Estados-Membros, invocados pela Comissão e tal como estão previstos em matéria de impostos directos pela Directiva 77/799, não sejam suficientes para estes impostos serem efectivamente cobrados. (...) 46. Daqui resulta que a obrigação de designação de um representante fiscal ultrapassa o necessário para atingir o objectivo de combate à fraude fiscal e que, por conseguinte, a Comissão tem razão ao sustentar que a referida obrigação constitui, para os contribuintes não residentes que obtêm rendimentos que exigem a apresentação de uma declaração fiscal, uma restrição não justificada à livre circulação de capitais consagrada no artigo 56.º CE [actual artigo 63.º do TFUE].”*

<sup>197</sup> Ver o acórdão de 15 de Maio de 1997, *Futura Participations SA e Singer c. Administration des Contributions*, cit., no qual é dito o seguinte: “40. Numa situação como a do presente caso, não é indispensável que os meios através dos quais o sujeito passivo não residente está autorizado a demonstrar o montante dos prejuízos cuja compensação solicita sejam os previstos taxativamente na legislação luxemburguesa.”; o acórdão de 8 de Julho de 1999, *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France, Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA c. Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Économie et des Finances, Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation*, processo C-254/97, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu), onde é afirmado o seguinte: “18. ... o Tribunal de Justiça tem repetidamente considerado que a eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperativa de interesse geral capaz de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (...). Assim, um Estado-Membro está autorizado a aplicar medidas que permitam a verificação, de forma clara e precisa, do montante das despesas dedutíveis nesse Estado a título de despesas de investigação. 19. Ora, forçoso é constatar que uma regulamentação nacional que impeça de forma absoluta o contribuinte de provar que as despesas relativas às actividades de investigação efectuadas noutros Estados-Membros o foram efectivamente não pode ser justificada por força da eficácia dos controlos fiscais. 20. Com efeito, não se pode excluir a priori que o contribuinte esteja em condições de fornecer provas pertinentes que permitam que as autoridades fiscais do Estado-Membro de tributação verifiquem, de forma clara e precisa, a existência e natureza das despesas de investigação efectuadas noutros Estados-Membros.”; e o acórdão de 4 de Março de 2004, *Comissão c. França*, cit., no qual é referido o seguinte: “27. ...o Tribunal de Justiça tem repetidamente considerado que a luta contra a evasão fiscal e a eficácia dos controlos fiscais podem ser invocados para justificar restrições ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (...). Contudo, uma presunção geral de evasão ou fraude fiscal não basta para justificar uma medida fiscal que afecte os objectivos do Tratado (...). 28. Por outro lado, para uma medida restritiva poder ser justificada, deve respeitar o princípio da proporcionalidade, no sentido de que deve ser adequada a garantir a consecução do objectivo que prossegue e não ultrapassar o necessário para o atingir (...). O respeito deste princípio é particularmente importante quando uma regulamentação nacional exclui do tratamento nacional, de maneira absoluta, as operações transfronteiriças.”



## 2.2. O princípio da não discriminação

O princípio da não discriminação aparece consagrado nos artigos 18.º e 19.º do TFUE<sup>198</sup>, decorrendo do primeiro que é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, podendo o Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, adoptar normas destinadas a proibir essa discriminação. A segunda das referidas normas estatui, no seu n.º 1, que, sem prejuízo das disposições dos Tratados e dentro dos limites das competências que estes atribuem à União, o Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após aprovação do Parlamento Europeu, pode tomar as medidas necessárias para combater a discriminação em razão do sexo, raça ou origem étnica, religião ou crença, deficiência, idade ou orientação sexual.

O princípio da não discriminação é, pois, um dos princípios fundamentais da União Europeia<sup>199</sup>, sendo que, como preconiza o TJUE, existe discriminação quando uma norma europeia ou nacional aplica regras diferentes a situações comparáveis ou subsume situações diferentes a um regime idêntico<sup>200</sup>, devendo, pois, este princípio ser interpretado e aplicado de modo amplo, por forma a abranger quer a discriminação directa<sup>201</sup>, quer a discriminação indirecta<sup>202</sup>.

---

<sup>198</sup> Cfr., ainda, os artigos 45.º, 49.º e 56.º do TFUE e o artigo 21.º da CDFUE.

Ver, *infra*, o número 3.2.5. do ponto I deste Capítulo.

<sup>199</sup> PATRÍCIA NOIRET CUNHA (*ob. cit.*, p. 141) afirma que o princípio da não discriminação caracteriza-se pela sua adaptabilidade, podendo ser virtualmente aplicável a qualquer medida nacional, particularmente a normas fiscais nacionais.

<sup>200</sup> Ver, neste sentido, os seguintes acórdãos do TJUE, todos disponíveis em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu): acórdão de 17 de Julho de 1963, *Comissão c. Itália*, processo C-13/63; acórdão de 17 de Novembro de 1992, *Comissão c. Reino Unido*, processo C-279/89; acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, *cit.*; e acórdão de 11 de Agosto de 1995, *Wielockx c. Inspecteur der Directe Belastingen*, *cit.*

<sup>201</sup> Como refere ANA MARIA GUERRA MARTINS (*A Igualdade e a Não Discriminação dos Nacionais de Estados Terceiros Legalmente Residentes na União Europeia: Da origem na integração económica ao fundamento na dignidade do ser humano*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 80), a discriminação directa “...ocorre quando uma pessoa é tratada de forma menos favorável do que outra que se encontra nas mesmas condições e circunstâncias, apenas porque possui características particulares, como sejam, a raça, o sexo, a religião, a orientação sexual ou outras e sem qualquer outra justificação.”

Ver o acórdão do TJUE de 28 de Janeiro de 1986, *Comissão c. França* (“*Avoir fiscal*”), *cit.*

<sup>202</sup> A discriminação indirecta, como explicita ANA MARIA GUERRA MARTINS (*A Igualdade e a Não Discriminação...*, pp. 82-83), deve ser entendida de duas formas diversas no âmbito do Direito da União: “Assim, em primeiro lugar, haverá discriminação indirecta quando uma medida tiver um impacto desproporcionado num determinado grupo. Ou seja, uma medida aparentemente neutra atinge de facto um número muito maior de indivíduos de um determinado grupo, sendo que essa medida só poderá ser mantida se tiver uma justificação objectiva e razoável. (...)”

Assim sendo, afigura-se essencial realizar a comparação concreta das situações “*para determinar se uma situação caracterizada por um tratamento diferente é ou não constitutiva de discriminação proibida pelo Tratado, colocando os nacionais de outros Estados-membros em desvantagem face aos nacionais do Estado de acolhimento.*”<sup>203</sup> Tanto mais que nem sempre um tratamento diferenciado corresponde a uma violação do princípio da não discriminação; por exemplo, como referido pelo TJUE no acórdão *Sotgiu*<sup>204</sup>, “*não é de admitir a existência de uma discriminação contrária ao Tratado (...) quando, comparados os dois regimes da compensação por separação [destinada a compensar os inconvenientes resultantes da separação do trabalhador da sua família] no seu conjunto [o regime aplicável aos trabalhadores com domicílio no território nacional e o regime aplicável aos trabalhadores com domicílio noutros Estados-membros], se conclui que os trabalhadores com domicílio no estrangeiro não são prejudicados face aos que têm domicílio no território nacional.*”

O princípio da não discriminação tem importantes reflexos no domínio da fiscalidade e, concretamente, no tangente às trocas de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, na justa medida em que a sua aplicação impede que os Estados-membros subordinem ao cumprimento de determinados deveres formais, estabelecidos de acordo com as suas legislações internas, o exercício de certos direitos pelos contribuintes, se os elementos necessários para este efeito puderem ser obtidos através de procedimentos de trocas de informações fiscais com outros Estados-membros.

Isto mesmo resulta da actuação do TJUE que, em diversos acórdãos, teve ocasião de se pronunciar contra várias medidas adoptadas neste domínio pelos Estados-membros – estribadas em argumentos como o desconhecimento da situação tributária familiar e pessoal dos

---

*Em segundo lugar, haverá discriminação indirecta se se adoptarem medidas, por natureza, ou intrinsecamente, susceptíveis de desfavorecer os que pertencem à categoria protegida contra a discriminação. (...)*

*A possibilidade de justificação objectiva é, pois, um dos factores que distingue a discriminação directa da discriminação indirecta.”*

Ver os seguintes acórdãos do TJUE, todos disponíveis em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu): acórdão de 12 de Fevereiro de 1974, *Giovanni Maria Sotgiu c. Deutsche Bundespost*, processo 152/73; acórdão de 8 de Maio de 1990, *Klaus Biehl c. Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg*, processo C-175/88; acórdão de 13 de Julho de 1993, *The Queen c. Inland Revenue Commissioners, ex parte: Commerzbank AG, cit.*; acórdão de 10 de Fevereiro de 1994, *Mund & Fester c. Hatrex Internationaal Transport*, processo C-398/92; e acórdão de 12 de Abril de 1994, *Halliburton Services BV c. Staatsecretaris van Financiën, cit.*

<sup>203</sup> PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *ob. cit.*, p. 144.

<sup>204</sup> Acórdão de 12 de Fevereiro de 1974, *Giovanni Maria Sotgiu c. Deutsche Bundespost, cit.*

contribuintes não residentes<sup>205</sup> ou o desconhecimento das características das formas societárias existentes noutros Estados-membros <sup>206</sup> – por configurarem verdadeiras situações de discriminação indirecta<sup>207</sup>. Ademais, o TJUE decidiu, à luz do princípio da não discriminação, que é inadmissível que os contribuintes sejam sujeitos a um tratamento diferente consoante estão ou não estabelecidos num determinado Estado-membro; por isso, um contribuinte não estabelecido num Estado-membro deve ter a possibilidade de comprovar o direito que aí invoca nas mesmas condições que um contribuinte que ali está estabelecido, uma vez que os procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estado-membros da União Europeia possibilitam obter as informações que para tal sejam necessárias<sup>208</sup>.

### 3. Os direitos fundamentais

#### 3.1. O reconhecimento e a protecção dos direitos fundamentais na ordem jurídica europeia

Os Tratados constitutivos das Comunidades, atenta a sua perspectiva eminentemente económica, nunca contiveram, nem contêm um catálogo de direitos fundamentais que devam

---

<sup>205</sup> Como muito bem refere FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*La tutela de la Unión Europea...*, p. 99), “...no se puede discriminar a un contribuyente denegándole la aplicación de un beneficio fiscal o de un determinado régimen jurídico alegando la falta de información sobre sus actividades ya que la Directiva [77/799/CEE do Conselho] es el mecanismo para acceder a la información desconocida mediante la colaboración de otro Estado miembro.”

Ver o acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, cit.; o acórdão de 5 de Outubro de 1995, *José Imbernon Martínez c. Bundesanstalt für Arbeit*, processo C-321/93, disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu); o acórdão de 14 de Setembro de 1999, *Frans Gschwind c. Finanzamt Aachen-Außenstadt*, processo C-391/97, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu); o acórdão de 28 de Outubro de 1999, *Skatteministeriet c. Bent Vestergaard*, cit.; o acórdão de 16 de Maio de 2000, *Patrick Zurstrassen c. Administration des contributions directes*, processo C-87/99, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu); e o acórdão de 26 de Junho de 2003, *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) e Ola Ramstedt c. Riksskatteverket*, cit..

<sup>206</sup> Ver o acórdão de 12 de Abril de 1994, *Halliburton Services BV c. Staatsecretaris van Financiën*, cit..

<sup>207</sup> JESÚS SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ (“Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia e las Comunidades Europeas”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 186, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1998, pp. 15-16) assinala como exemplos de discriminação fiscal indirecta, “las distintas modalidades de pago del impuesto, la sanción desproporcionadamente superior de las infracciones tributarias en los casos de adquisiciones intracomunitarias, las distintas condiciones para la devolución de ingresos indebidos, y en suma cualquier distinción en las reglas y procedimientos fiscales aplicables que perjudique a los ciudadanos comunitarios nacionales.”

<sup>208</sup> Ver o acórdão de 11 de Junho de 1998, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises c. Bundesamt für Finanzen*, processo C-361/96, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

reger as relações jurídicas intracomunitárias<sup>209</sup>. Contudo, *“desde cedo se constatou que, apesar de as Comunidades terem um carácter eminentemente económico e de as suas atribuições serem funcionais, a importância dos poderes conferidos aos órgãos comunitários tornava possível uma violação dos direitos dos cidadãos, nomeadamente, dos direitos económicos e sociais e dos respeitantes à regularidade dos processos judiciais e administrativos pela própria Comunidade.”*<sup>210</sup> Nessa sequência, o acento tónico que foi sendo colocado sobre a necessidade de protecção das liberdades consagradas nos Tratados constituiu um passo importante no sentido de criar um leque mais amplo de direitos fundamentais no âmbito europeu, uma vez que à medida que a matéria económica se foi interrelacionando mais estreitamente quer com os direitos civis e políticos, quer com os direitos sociais, os direitos fundamentais foram ganhando espaço para se afirmarem como uma *“das bases axiológicas da União Europeia”*<sup>211</sup>.

A consequência imediata dessa crescente afirmação da protecção dos direitos fundamentais no seio da União Europeia foi, como refere ANA MARIA GUERRA MARTINS, deslocar *“para o quadro comunitário os direitos, as liberdades e as garantias, bem como os direitos económicos, sociais e culturais, que, à partida, se encontravam protegidos ao nível do Direito interno ou no quadro do direito internacional clássico, o que contribui para uma certa «humanização» da Comunidade.”*<sup>212</sup> Acresce que *“a progressiva transformação da União numa entidade política, isto é, dotada de poder político, segundo o modelo do Estado, torna necessário o controlo internacional dos direitos humanos.”*<sup>213</sup>

Nesta parametria, o Tratado de Lisboa veio introduzir diversas modificações no TUE e no TFUE, visando o reforço do papel dos cidadãos dos Estados-membros na construção europeia e a legitimação democrática da União, importando aqui salientar a alteração introduzida no artigo 6.º do TUE, *“pedra angular do sistema de protecção dos direitos fundamentais da União Europeia”*<sup>214</sup>, o qual passou a ter a seguinte redacção:

---

<sup>209</sup> Apesar de o artigo 67.º do TFUE, no seu n.º 1, preceituar o seguinte: *“A União constitui um espaço de liberdade, segurança e justiça, no respeito dos direitos fundamentais e dos diferentes sistemas e tradições jurídicos dos Estados membros.”*

<sup>210</sup> ANA MARIA GUERRA MARTINS, *Curso de Direito Constitucional ...*, p. 226.

<sup>211</sup> *Idem, ibidem*, p. 234. Neste sentido, FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *La tutela de la Unión Europea...*, p. 102.

<sup>212</sup> ANA MARIA GUERRA MARTINS, *Curso de Direito Constitucional ...*, p. 231.

<sup>213</sup> *Idem, A Igualdade e a Não Discriminação...*, p. 372.

<sup>214</sup> MARIA LUÍSA DUARTE, “A União Europeia e o sistema europeu de protecção dos direitos fundamentais – a chancela do Tratado de Lisboa”, in AA. VV., *O Tratado de Lisboa*, Cadernos O Direito, N.º 5, Coimbra, Almedina, 2010, p. 175.

*“Artigo 6.º*

*1. A União reconhece os direitos, as liberdades e os princípios enunciados na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, de 7 de Dezembro de 2000, com as adaptações que lhe foram introduzidas em 12 de Dezembro de 2007, em Estrasburgo, e que tem o mesmo valor jurídico que os Tratados.*

*De forma alguma o disposto na Carta pode alargar as competências da União, tal como definidas nos Tratados.*

*Os direitos, as liberdades e os princípios consagrados na Carta devem ser interpretados de acordo com as disposições gerais constantes do Título VII da Carta que regem a sua interpretação e aplicação e tendo na devida conta as anotações a que a Carta faz referência, que indicam as fontes dessas disposições.*

*2. A União adere à Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais. Essa adesão não altera as competências da União, tal como definidas nos Tratados.*

*3. Do direito da União fazem parte, enquanto princípios gerais, os direitos fundamentais tal como os garante a Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais e tal como resultam das tradições constitucionais comuns aos Estados membros.”*

A CDFUE<sup>215</sup> foi, desta forma, consagrada ao nível do Direito da União originário, passando a estar integrada no âmbito material dos Tratados e, nessa medida, tem o mesmo valor jurídico destes e, portanto, carácter vinculativo<sup>216</sup>. Assim, a CDFUE faz agora parte

---

<sup>215</sup> A CDFUE foi solenemente proclamada pelos Presidentes do Parlamento Europeu, do Conselho e da Comissão, em Estrasburgo, em 12 de Dezembro de 2007, tendo sido publicada no JOUE, série C, n.º 303, de 14 de Dezembro de 2007, pp. 1-16.

<sup>216</sup> Como muito bem salienta MARIA LUÍSA DUARTE (*loc. cit.*, p. 172), apesar de estar “*arredada do corpo dos Tratados, a Carta integra o estatuto jurídico da União, com a garantia expressa de partilhar com os Tratados a mesma força jurídica. As disposições da Carta gozam dos atributos típicos do Direito da União originário, mormente o primado, o efeito directo e a relativa rigidez, dependendo a alteração das cláusulas de direitos do processo ordinário de revisão do artigo 48.º UE [TUE].*”

Importa realçar que a CDFUE não é vinculativa para todos os Estados-membros, pois através do Protocolo n.º 30 relativo à aplicação da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia à Polónia e ao Reino Unido, estes dois Estados-membros obtiveram o acordo dos restantes sobre a não aplicação da CDFUE nos respectivos ordenamentos jurídicos nacionais. Posteriormente, no Conselho Europeu de 29 e 30 de Outubro de 2009, foi celebrado um Protocolo relativo à aplicação da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia à República Checa, pelo qual o âmbito de aplicação do referido Protocolo n.º 30 foi alargado a este Estado-membro.

integrante da ordem jurídica europeia, o que tem importantes consequências para os cidadãos europeus, pois, para além destes poderem invocá-la contra a União ou contra os Estados-membros quando estes apliquem o Direito da União, o controlo jurisdicional exercido pelo TJUE passou a estender-se ao cumprimento da CDFUE pelos órgãos da União Europeia e pelos Estados-membros, através dos meios contenciosos que estão previstos nos Tratados, em particular através do processo por incumprimento e das questões prejudiciais de interpretação<sup>217</sup>. Acresce, ainda, que os tribunais nacionais, enquanto tribunais comuns da ordem jurídica europeia<sup>218</sup>, têm também o dever de controlar o cumprimento da CDFUE pelos Estados-membros sempre que esteja em causa a aplicação do Direito da União.

A inclusão, por via de remissão, da CDFUE no TUE implica, efectivamente, a extensão do âmbito material do controlo contencioso do TJUE, pois, pese embora o artigo 6.º do TUE não fazer qualquer alusão à competência do TJUE em matéria de direitos fundamentais, esta decorre da função atribuída a este órgão jurisdicional de garantir *“o respeito do direito na interpretação e aplicação dos Tratados”* estatuída no n.º 1 do artigo 19.º do TUE<sup>219</sup>. Assim dúvidas não existem quanto à competência jurisdicional do TJUE em matéria de violação dos direitos fundamentais, imputável quer aos órgãos da União Europeia, quer aos Estados-membros, incumbindo-lhe garantir a sua absoluta observância seja por via do controlo de legalidade das normas comunitárias, seja através do controlo da actuação dos decisores nacionais quando estes executam o Direito da União<sup>220</sup>.

No entanto, importa descortinar quais são os meios contenciosos de que os particulares dispõem para a tutela dos direitos fundamentais directamente ao nível europeu, sendo que esta não pode ser efectivada fora do quadro de meios jurídicos contenciosos previstos pelos Tratados e, portanto, há que verificar se estes são adequados para aquela finalidade, sobretudo na perspectiva da legitimidade activa dos particulares.

---

<sup>217</sup> Neste sentido, MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, “Cidadania europeia e legitimação democrática após o Tratado de Lisboa”, in AA. VV., *O Tratado de Lisboa*, Cadernos O Direito, N.º 5, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 162-164.

<sup>218</sup> Como refere ANA PAULA DOURADO (*Lições...*, p. 31), os tribunais nacionais são *“tribunais comunitários que partilham as competências para aplicação do Direito Europeu, tal como o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.”*

<sup>219</sup> Neste sentido, *idem*, *ibidem*.

<sup>220</sup> Neste sentido, MARIA LUÍSA DUARTE, *loc. cit.*, p. 179.

No tangente à protecção dos cidadãos em relação à actuação dos órgãos da União Europeia, se a sua legitimidade *“não parece levantar questões quando estejam em causa actos individuais e concretos – através de decisões – dirigidas aos particulares, o mesmo não se poderá dizer em relação a actos normativos, de índole geral e abstracta, susceptíveis de lesar os direitos fundamentais dos cidadãos.”*<sup>221</sup> Nesta situação, a tutela dos direitos fundamentais *“pode afigurar-se difícil, senão mesmo impossível, pela impossibilidade de demonstração do requisito da afectação individual decorrente da aplicação da jurisprudência restritiva do TJCE [TJUE].”*<sup>222</sup>

No tocante à protecção dos cidadãos relativamente à actuação dos Estados-membros quando apliquem o Direito da União, *“se os particulares não têm legitimidade activa nem no quadro de um processo por incumprimento, e muito menos em relação ao mecanismo das questões prejudiciais, aos particulares não é dado acesso directo a nenhum meio destinado a pôr em causa, directa ou indirectamente, o comportamento dos Estados – pelo que não têm outra alternativa senão recorrer aos tribunais comuns de direito comunitário, ou seja, os tribunais nacionais competentes, com a esperança de que, se for caso disso, o órgão jurisdicional nacional suscite uma questão prejudicial no quadro da qual tenha visibilidade, indirectamente, a desconformidade do comportamento do Estado em causa, em matéria de direitos fundamentais, e neles intentar uma acção de responsabilidade contra o Estado membro com fundamento no princípio comunitário da responsabilidade do Estado por incumprimento do Direito da União Europeia.”*<sup>223</sup>

Resulta, desta forma, claro que o sistema de protecção jurisdicional dos direitos fundamentais na União Europeia é, na perspectiva da sindicabilidade, insuficiente, atendendo, por um lado, à restrição de acesso dos particulares ao TJUE para sindicar as actuações dos órgãos da União Europeia<sup>224</sup> e, por outro lado, à falta de acesso directo dos particulares ao

---

<sup>221</sup> MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, *loc. cit.*, pp. 164-165.

<sup>222</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>223</sup> *Idem, ibidem.* Como salienta ANA PAULA DOURADO (*Lições...*, p. 33), *“as acções para indemnização de danos têm sido associadas ao procedimento de reenvio prejudicial, isto é, associadas a tratamentos fiscais discriminatórios.”*

<sup>224</sup> Isto sem prejuízo da alteração introduzida no parágrafo quarto do artigo 263.º do TFUE que veio dispensar a demonstração do vínculo individual entre o acto impugnado e o particular quando se trate de recursos instaurados *“contra actos regulamentares que lhe digam directamente respeito e não necessitem de medidas de execução”*. Como afirma MARIA LUÍSA DUARTE (*loc. cit.*, p. 182): *“Esta flexibilização do grau de exigência aplicado à comprovação pelo recorrente do interesse em agir revela-se, contudo, muito limitada nos seus efeitos. Na verdade, o particular recorrente só estará dispensado de demonstrar que o acto impugnado lhe diz individualmente respeito se estiver em causa um acto regulamentar exequível por si mesmo.”*

mesmo órgão jurisdicional para sindicarem as actuações dos Estados-membros. Por isso, “das duas, uma: ou se alarga tal acesso, ou se instituem meios contenciosos adequados para o efeito – directamente junto dos tribunais comunitários ou por via dos órgãos jurisdicionais nacionais.”<sup>225</sup>

Noutra ordem de considerações, como resulta do disposto no artigo 6.º, n.º 2, do TUE, a União adere à CEDH<sup>226</sup>, sendo que essa adesão não altera as competências da União, tal como estão definidas nos Tratados. Por seu turno, o n.º 3 do mesmo artigo estatui que fazem parte do Direito da União, enquanto princípios gerais, os direitos fundamentais tal como os garante a CEDH e tal como resultam das tradições constitucionais comuns aos Estados-membros.

O TJUE tem tomado como referência, em algumas das suas decisões, quer os direitos fundamentais garantidos pela CEDH e os que decorrem das tradições constitucionais comuns aos Estados-membros, quer os direitos fundamentais previstos em instrumentos internacionais de protecção dos direitos humanos, sendo disso exemplo os arestos que seguidamente se indicam<sup>227</sup>: acórdão de 14 de Maio de 1974, *Nold c. Comissão*, processo C-4/73<sup>228</sup>; acórdão de 28 de Outubro de 1975, *Roland Rutili c. Ministre de l'Interieur*, processo C-36/75; acórdão de 7 de Julho de 1976, *Lynne Watson e Alessandro Belmann*, processo C-118/75; acórdão de 26 de Junho de 1980, *National Panasonic (UK) Limited c. Comissão*, processo C-136/79; acórdão de 15 de Maio de 1986, *Marguerite Johnston c. Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, processo C-222/84; acórdão de 13 de Julho de 1989, *Wachauf c. República Federal da Alemanha*, processo C-5/88; acórdão de 18 de Junho de 1991, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi AE e Panellinia Omospondia Syllogon Prossopikou c. Dimotiki Etairia Pliroforissis e Sotirios Kouvelas e Nicolaos Avdellas e outros*, processo C-260/89; acórdão de 14 de Março de 1994, *The Queen c. Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, ex parte Dennis Clifford Bostock*, processo C-2/92; acórdão de 13 de Junho de 1996, *Jean-Louis Maurin*, processo C-144/95; acórdão de 29 de Maio de 1997, *Friedrich Kremzow c. Republik Österreich, sendo interveniente*

---

<sup>225</sup> MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, *loc. cit.*, p. 166.

<sup>226</sup> Na ordem jurídica portuguesa, a CEDH foi aprovada, para ratificação, pela Lei n.º 65/78, de 13 de Outubro, tendo entrado em vigor em 9 de Novembro de 1978.

<sup>227</sup> A consulta destes acórdãos está disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu) para os que foram proferidos até 16/06/1997 e em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu) para os proferidos a partir de 17/06/1997.

<sup>228</sup> Este acórdão é uma decisão paradigmática nesta matéria, pois nele é afirmado que as tradições constitucionais comuns aos Estados-membros, as próprias Constituições dos Estados-membros, bem como os instrumentos internacionais relativos aos direitos humanos nos quais os Estados-membros cooperaram ou aos quais hajam aderido consubstanciam o conjunto normativo de determinação dos direitos fundamentais que devem ser garantidos pelo TJUE, em cooperação com os tribunais nacionais.



*Wilfried Weh*, processo C-299/95; acórdão de 17 de Fevereiro de 1998, *Lisa Jacqueline Grant c. South-West Trains Ltd*, processo C-249/96; acórdão de 28 de Abril de 1998, *Metronome Musik GmbH c. Music Point Hokamp GmbH*, processo C-200/96; e acórdão de 13 de Abril de 2000, *Kjell Karlsson e outros*, processo C-292/97.

### **3.2. Os direitos fundamentais aplicáveis à troca de informações fiscais**

Após esta breve e genérica reflexão em torno do reconhecimento e da protecção dos direitos fundamentais na ordem jurídica europeia, vamos agora centrar a nossa atenção na análise dos direitos fundamentais relevantes em matéria fiscal, concretamente daqueles cuja eficácia se projecta sobre os procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia.

#### **3.2.1. O direito de propriedade**

O artigo 17.º da CDFUE preceitua o seguinte:

*“Artigo 17.º*

*Direito de propriedade*

*1. Todas as pessoas têm o direito de fruir da propriedade dos seus bens legalmente adquiridos, de os utilizar, de dispor deles e de os transmitir em vida ou por morte. Ninguém pode ser privado da sua propriedade, excepto por razões de utilidade pública, nos casos e condições previstos por lei e mediante justa indemnização pela respectiva perda, em tempo útil. A utilização dos bens pode ser regulamentada por lei na medida do necessário ao interesse geral.*

*2. É protegida a propriedade intelectual.”*

No âmbito das Anotações relativas à CDFUE<sup>229</sup>, é referido o seguinte a propósito deste artigo, na parte que aqui importa destacar: *“Trata-se de um direito fundamental comum a todas*

---

<sup>229</sup> As Anotações relativas à CDFUE estão publicadas no JOUE, série C, n.º 303, de 14 de Dezembro de 2007, pp. 17-35. Como decorre do estabelecido n.º 7 do artigo 52.º da CDFUE, os órgãos jurisdicionais da União e dos Estados-membros têm em devida conta as

*as constituições nacionais, que foi repetidamente consagrado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça (...), nos termos do n.º 3 do artigo 52.º [da CDFUE], este direito tem um sentido e um âmbito iguais aos do direito garantido pela CEDH, não podendo ser excedidas as restrições nela previstas.”*

Ora, o Protocolo adicional n.º 1 à CEDH estatui o seguinte no seu artigo 1.º:

*“Artigo 1.º*

*Protecção da Propriedade*

*Qualquer pessoa singular ou colectiva tem direito ao respeito dos seus bens. Ninguém pode ser privado do que é sua propriedade a não ser por utilidade pública e nas condições previstas pela lei e pelos princípios gerais do direito internacional.*

*As condições precedentes entendem-se sem prejuízo do direito que os Estados possuem de pôr em vigor as leis que julguem necessárias para a regulamentação do uso dos bens, de acordo com o interesse geral, ou para assegurar o pagamento de impostos ou outras contribuições ou de multas.”*

Este preceito começa por declarar e reconhecer o direito de propriedade e, logo de seguida, prevê restrições a este direito fundamental, entre outras possibilidades, por via da tributação.

O TEDH tem considerado que neste artigo da CEDH estão compreendidas três regras<sup>230</sup>:

- a) a primeira regra, plasmada no primeiro período do primeiro parágrafo, enuncia o princípio geral de respeito pela propriedade;
- b) a segunda regra, positivada no segundo período do primeiro parágrafo, prevê a possibilidade de privação da propriedade por utilidade pública, subordinada às condições previstas pela lei e pelos princípios gerais do direito internacional;

---

anotações destinadas a orientar a interpretação da CDFUE; norma esta que é reafirmada no intróito das próprias Anotações, sendo aí referido que embora elas não tenham em si força de lei, constituem um instrumento valioso de interpretação destinado a clarificar as disposições da CDFUE.

<sup>230</sup> Ver o acórdão de 23 de Setembro de 1982, caso *Sporrong e Lönnroth c. Suécia*, processos n.ºs 7151/75 e 7152/75, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=79633826&skin=hudoc-en&action=request>.

c) a terceira regra, inserta no segundo parágrafo, atribui aos Estados o poder de regulamentar o uso dos bens, em conformidade com o interesse geral, para assegurar o pagamento quer de impostos ou outras contribuições, quer de multas.

Ainda segundo o TEDH, estas três regras, embora distintas, estão interligadas, pois a segunda e a terceira regras, na medida em que permitem restrições ao direito de propriedade, devem ser interpretadas e aplicadas à luz do princípio geral enunciado na primeira regra<sup>231</sup>.

Assim, qualquer ingerência no direito de propriedade, incluindo a resultante de uma medida tendente a garantir o pagamento de impostos, deve manter um justo equilíbrio entre as exigências do interesse geral da comunidade e os imperativos da protecção dos direitos fundamentais do indivíduo. A necessidade de alcançar tal equilíbrio está bem patente na forma como está globalmente estruturado aquele artigo 1.º, dele decorrendo, pois, que deve existir uma relação de proporcionalidade entre os meios empregues e o fim pretendido<sup>232</sup>.

O TEDH tem, efectivamente, interpretado a defesa do interesse público em sentido amplo, considerando que tal defesa é válida se existe um equilíbrio justo entre o interesse geral da comunidade e os direitos dos indivíduos. Como indicador desse equilíbrio, o TEDH toma em consideração o princípio da proporcionalidade, resultando da respectiva aplicação ao âmbito fiscal que o limite último à restrição do direito de propriedade, nesta sede, reside na circunstância de as medidas que forem adoptadas não conduzirem a uma real situação de confisco.

A este propósito, ADRIANO DI PIETRO<sup>233</sup> refere que, atenta a redacção dada àquele artigo 1.º, as possibilidades de êxito na sua invocação em matéria fiscal são muito escassas, pois a reserva contida no seu parágrafo segundo levou a que os juizes do TEDH reconhecessem aos Estados uma margem de apreciação e decisão sensivelmente mais ampla no campo da

---

<sup>231</sup> Ver o acórdão de 21 de Fevereiro de 1986, caso *James e outros c. Reino Unido*, processo n.º 8793/79, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=79634387&skin=hudoc-en&action=request>.

<sup>232</sup> Ver o acórdão de 23 de Fevereiro de 1995, caso *Gasus Dosier-und Fördertechnik GMBH c. Holanda*, processo n.º 15375/89, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=79634387&skin=hudoc-en&action=request>.

<sup>233</sup> ADRIANO DI PIETRO, "El principio de igualdad: la influencia en el sistema fiscal italiano del artículo 14 de la convención europea de derechos del hombre y del artículo 26 de la convención internacional de derechos civiles y políticos", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. 48, n.º 250, octubre – diciembre de 1998, Madrid, Edersa, p. 782.

fiscalidade do que em outras matérias<sup>234</sup>. Como salienta PHILIP BAKER<sup>235</sup>, até há pouco tempo atrás, existiam apenas duas decisões em que os recorrentes haviam tido êxito na invocação da protecção concedida por este artigo 1.º em matéria fiscal<sup>236</sup>; em ambos os casos, as administrações fiscais haviam exercido amplísimos poderes discricionários sem que tivesse existido um adequado controlo jurisdicional e sem que tivessem sido concedidas aos particulares as apropriadas garantias procedimentais e processuais, tendo sido essa ausência de controlo o factor determinante para decidir que as medidas adoptadas pelos Estados não eram justificadas e, portanto, não podiam ser consideradas como consubstanciando restrições legítimas ao direito de propriedade<sup>237</sup>.

Relativamente aos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, já vimos que decorre do segundo parágrafo do artigo 1.º do Protocolo adicional n.º 1 à CEDH que o pagamento de impostos é uma das formas legítimas de restringir o direito de propriedade. Ora, a expressão “*assegurar o pagamento de impostos*” contida naquele preceito deve ser interpretada no sentido de abranger quer as medidas que permitam concretizar a liquidação dos impostos, quer as medidas concretamente estabelecidas para a respectiva cobrança. Assim, os procedimentos de trocas de informações fiscais, enquanto meios aptos à obtenção de dados sobre as actividades desenvolvidas pelos contribuintes que realizam operações transfronteiriças, visando a correcta liquidação dos impostos, estão

---

<sup>234</sup> O TEDH reconhece mesmo que um Estado, especialmente quando elabora e executa uma política em matéria fiscal, goza de uma ampla margem de apreciação, respeitando este Tribunal a decisão tomada nesse âmbito pelo legislador, salvo se esta carecer de uma base razoável (cfr. acórdão de 23 de Outubro de 1997, caso *The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society c. Reino Unido*, processos n.ºs 21319/93, 21449/93 e 21675/93, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=79634387&skin=hudoc-en&action=request>).

<sup>235</sup> PHILIP BAKER, “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *British Tax Review*, 2000, Number 4, London, Sweet & Maxwell, p. 228.

<sup>236</sup> Ver o acórdão de 22 de Setembro de 1994, caso *Hentrich c. França*, processo n.º 13616/88, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=79634387&skin=hudoc-en&action=request>, e o acórdão de 1 de Abril de 1999, caso *Lemoine c. França*, processo 26242/95, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=79634387&skin=hudoc-en&action=request>.

<sup>237</sup> Posteriormente a essas decisões, o TEDH já proferiu outras onde declarou que diversas medidas adoptadas em matéria fiscal consubstanciavam violações do artigo 1.º do Protocolo adicional n.º 1 à CEDH, sendo disso exemplo as seguintes: o acórdão de 16 de Abril de 2002, caso *SA Dangeville c. França*, processo n.º 36677/97, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=79634387&skin=hudoc-en&action=request>; o acórdão de 3 de Julho de 2003, caso *Buffalo SRL c. Itália*, processo n.º 38746/97, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=79634387&skin=hudoc-en&action=request>; e o acórdão de 22 de Julho de 2003, casos *SA Cabinet Diot e SA Gras Savoye c. França*, processos n.ºs 49217/99 e 49218/99 disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=79646027&skin=hudoc-en&action=request>.

abrangidos pela aplicação daquela norma<sup>238</sup>. Deste modo, uma vez que esta restrição ao direito de propriedade deve ser interpretada e aplicada à luz do princípio geral do respeito pela propriedade, as medidas concretamente adoptadas no âmbito dos procedimentos de troca de informações devem ser submetidas ao estrito controlo do princípio da proporcionalidade entre as exigências do interesse público e os imperativos da protecção deste direito fundamental<sup>239</sup>.

### 3.2.2. O direito à tutela jurisdicional efectiva

A imposição de obrigações às instituições europeias e aos Estados-membros da União Europeia, por um lado, e a atribuição de direitos directamente aos cidadãos, por outro, não teriam qualquer eficácia prática se estes não pudessem fazer valer esses direitos em juízo, a fim de garantir o respeito que lhes é devido seja por parte das instituições europeias, seja por parte dos Estados-membros, pois *“o respeito do Direito não se concebe sem a possibilidade de os cidadãos poderem accionar os seus direitos em juízo”*<sup>240</sup>.

Por esse motivo, o TJUE, desde finais da década de 60 do século passado, afirmou o princípio da tutela jurisdicional efectiva *“que deve, antes de mais, ser entendido, por um lado, como uma forma de compensar o défice judiciário da União Europeia e, por outro lado, de contribuir para a construção de uma Comunidade e de uma União de direito e para o aumento da democraticidade da justiça.”*<sup>241</sup>

Posteriormente, a partir da década de 80, o TJUE passou a qualificar o princípio da tutela jurisdicional efectiva como um direito fundamental baseado nas tradições constitucionais dos Estados-membros e na CEDH<sup>242</sup>.

---

<sup>238</sup> Neste sentido, FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *La tutela de la Unión Europea...*, pp. 113-114.

<sup>239</sup> Neste sentido, *idem, ibidem*, pp. 118-119.

<sup>240</sup> ANA MARIA GUERRA MARTINS, *Curso de Direito Constitucional...*, p. 453.

<sup>241</sup> ANA MARIA GUERRA MARTINS, *Curso de Direito Constitucional...*, p. 451.

Ver os seguintes acórdãos do TJUE, todos disponíveis em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu): acórdão de 19 de Dezembro de 1968, *Salgoil c. Ministério do Comércio Externo de Itália*, processo 13/68; acórdão de 11 de Fevereiro de 1971, *Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Grohandels GmbH c. Hauptzollamt Emmerich*, processo 37/70; e acórdão de 19 de Dezembro de 1976, *Comet*, processo 45/76.

<sup>242</sup> Neste sentido, ver o acórdão de 15 de Maio de 1986, *Marguerite Johnston c. Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, *cit.*, no qual é afirmado o seguinte: *“O controlo jurisdicional (...) é a expressão de um princípio geral de direito que está na base das tradições constitucionais comuns dos Estados-membros. Este princípio foi igualmente consagrado pelos artigos 6.º e 13.º da Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais de 4 de Novembro de 1950. Como foi reconhecido pela declaração comum*

O artigo 6.º da CEDH, epígrafado “*Direito a um processo equitativo*”, estatui o seguinte no seu n.º 1, na parte que aqui importa reter: “*Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela.*”

Por seu turno, o artigo 13.º da CEDH, sob a epígrafe “*Direito a um recurso efectivo*”, dispõe o seguinte: “*Qualquer pessoa cujos direitos e liberdades reconhecidos na presente Convenção tiverem sido violados tem direito a recurso perante uma instância nacional, mesmo quando a violação tiver sido cometida por pessoas que actuarem no exercício das suas funções oficiais.*”

Resulta, assim, inequivocamente consagrado na CEDH, enquanto direito fundamental, o direito à tutela jurisdicional efectiva.

Contudo, atenta a redacção do citado artigo 6.º, que alude à necessária intervenção de um Tribunal para decidir quer sobre a determinação dos direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal, coloca-se a questão de saber se esta norma convencional é aplicável no caso de estarem em causa direitos e obrigações emergentes da legislação fiscal.

A este respeito, a posição que, desde sempre, foi adoptada pelo TEDH é no sentido de considerar que este artigo 6.º não era aplicável a matérias de índole fiscal, porquanto estas não tinham cabimento no âmbito da determinação dos direitos e obrigações de carácter civil<sup>243</sup>.

No entanto, embora esta posição não tenha sido abandonada, sofreu alguma mitigação com o caso *Ferrazzini c. Itália*<sup>244</sup>, no âmbito do qual os juizes do TEDH se dividiram quanto a esta

---

da Assembleia, do Conselho e da Comissão, de 5 e Abril de 1977 (JO C 103, p. 1) e pela jurisprudência do Tribunal, convém ter em conta, no quadro do direito comunitário, os princípios em que se inspira essa convenção.” Ver, ainda, os seguintes acórdãos do TJUE, disponíveis em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu): acórdão de 15 de Outubro de 1987, *Union Nationale des Entraîneurs et Cadres Techniques Professionnels du Football (UNECTEF) c. Georges Heylens* e outros, processo 222/86; e acórdão de 10 de Julho de 1990, *Anklagemyndigheden c. Hansen & Soen I/S*, processo C-326/88.

<sup>243</sup> Ver acórdão de 9 de Dezembro de 1994, caso *Schouten e Meldrum c. Holanda*, processos n.ºs 19005/91 e 19006/91, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=80255532&skin=hudoc-en&action=request>. Ver PHILIP BAKER, “*Taxation and the European...*”, pp. 211-377 e a diversa jurisprudência aí citada.

questão, tendo havido alguns que consideraram que os casos de índole fiscal estavam abrangidos pelas garantias e obrigações de carácter civil previstas no artigo 6.º da CEDH; porém, a maioria dos juízes continuou a entender que este artigo da CEDH não se aplica a tais casos<sup>245</sup>.

Por outro lado, a aplicação do artigo 6.º da CEDH tem conhecido desenvolvimentos em algumas áreas que têm erodido o alcance daquela exclusão determinada pelo TEDH<sup>246</sup>.

A primeira área de erosão é a relativa às situações que, apesar de terem inicialmente surgido de litígios fiscais, envolvem queixas que podem ser integradas no âmbito dos direitos e obrigações civis, como, por exemplo, danos provocados por impostos cobrados e pagos em excesso<sup>247</sup>.

A segunda área em que se verifica a erosão do princípio de que o artigo 6.º da CEDH não se aplica aos litígios fiscais é a referente às situações em que existe a aplicação de penalidades como consequência do cometimento de infracções fiscais. O TEDH tem declarado que essas penalidades aplicadas no âmbito fiscal estão inseridas na categoria das acusações criminais<sup>248</sup>. Consequentemente, são plenamente aplicáveis a estes casos as garantias existentes nos processos de natureza criminal<sup>249</sup>.

---

<sup>244</sup> Acórdão de 12 de Julho de 2001, processo n.º 44759/98, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=80255532&skin=hudoc-en&action=request>.

<sup>245</sup> Como é referido na decisão final do acórdão, "...the Court (...) 2. Holds by eleven votes to six that Article 6 § 1 of the Convention does not apply in the instant case [o requerente alegou que tinha havido violação do artigo 6.º, n.º 1, da CEDH em três conjuntos de processos fiscais em que era parte]".

Como refere PHILIP BAKER ("The Decision in *Ferrazzini*: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters", *Intertax*, Volume 29, Issue 11 (November 2001), London, Kluwer Law International, p. 360), a propósito deste acórdão e explicando os fundamentos de uma e outra das posições adoptadas pelos juízes do TEDH: "*The majority approach the question on the historical basis that the draftsmen of the European Convention intended to exclude public law litigation from Art. 6. They then considered whether litigation over the existence and quantum of a tax liability fell within this excluded category of public law litigation. (...) The minority, however, looked in somewhat greater depth at the travaux préparatoires to decide what type of public law dispute the draftsmen of the Convention intended to exclude from Art. 6. They noted that, with regard to a number of matters, the Court and Commission had, over the years, changed its viewpoint and decided that these disputes fell within the civil protections in Art. 6. They conclude that it was now time to recognize that tax disputes should no longer be excluded from the Art. 6 protections.*"

<sup>246</sup> Neste sentido, PHILIP BAKER, "Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?", *Intertax*, Volume 29, Issue 6-7 (June & July 2001), London, Kluwer Law International, pp. 209-210.

<sup>247</sup> Ver o acórdão de 23 de Outubro de 1997, caso *The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society e The Yorkshire Building Society c. Reino Unido*, *cit.*

<sup>248</sup> Ver o acórdão de 24 de Fevereiro de 1994, caso *Bendenoun c. França*, processo n.º 12547/86, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=80259289&skin=hudoc-en&action=request>.

Noutro plano, a CDFUE estatui o seguinte no seu artigo 47.º, epigrafado “Direito à acção e a um tribunal imparcial”:

*“Toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma acção perante um tribunal nos termos previstos no presente artigo.*

*Toda a pessoa tem direito a que a sua causa seja julgada de forma equitativa, publicamente e num prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial, previamente estabelecido por lei. Toda a pessoa tem a possibilidade de se fazer aconselhar, defender e representar em juízo.*

*É concedida assistência judiciária a quem não disponha de recursos suficientes, na medida em que essa assistência seja necessária para garantir a efectividade do acesso à justiça.”*

Temos assim que, também no âmbito da CDFUE, o direito à tutela jurisdicional efectiva é consagrado como direito fundamental.

Como é salientado nas Anotações à CDFUE, a propósito do artigo 47.º, o seu primeiro parágrafo baseia-se no artigo 13.º da CEDH; contudo, “no direito da União, a protecção é mais alargada, dado que garante um direito a acção em tribunal. O Tribunal de Justiça consagrou este direito como princípio geral do direito da União”, o qual também se aplica “aos Estados-Membros quando estes aplicam o direito da União.”

No tocante ao parágrafo segundo do artigo 47.º, é referido nas Anotações à CDFUE que este corresponde ao n.º 1 do artigo 6.º da CEDH; no entanto, “no direito da União, o direito a julgamento imparcial não se aplica apenas a litígios relativos a direitos e obrigações do foro civil. É uma das consequências do facto de a União ser uma comunidade direito”. Sendo assim, os litígios fiscais estão abrangidos por esta norma da CDFUE e, conseqüentemente, os contribuintes

---

Como refere MARCO GREGGI (“The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the *Jussila Case*”, *Intertax*, Volume 35, Issue 11 (November 2007), London, Kluwer Law International, p. 612), “the Court has recently introduced three autonomous criteria (or tests) a fine (...) must respect to be considered as criminal under the European Convention of Human Rights (...): (1) the qualification of the fine according to national legislation; (2) the very nature of the offence, and (3) the degree of severity of the penalty.”

<sup>249</sup> Cfr. artigo 6.º, n.ºs 2 e 3, da CEDH.

Como salienta PHILIP BAKER (“The Decision in *Ferrazzini*...”, p. 361), “one might say that the decision in *Ferrazzini* confirms that the dishonest taxpayer enjoys the full protection of Art. 6 while the taxpayer who is honestly seeking to dispute his tax liability has no right to a fair trial under the European Convention system.”



têm assegurada a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Ora, uma vez que a União Europeia não dispõe de um sistema jurisdicional difuso, incumbirá aos órgãos jurisdicionais nacionais de cada Estado-membro serem os primeiros a garantir o respeito pela ordem jurídica europeia e a protecção dos direitos que nesta são reconhecidos aos particulares. Na verdade, compete aos tribunais nacionais assegurar a protecção jurídica que para os particulares decorre do efeito directo do Direito da União, através da utilização das modalidades processuais nacionais que forem concretamente aplicáveis, as quais devem ser aptas a garantir, a nível interno, a protecção dos direitos reconhecidos pela ordem jurídica europeia e que *“não podem ser menos favoráveis do que as respeitantes a acções judiciais similares de natureza interna [princípio da equivalência], nem tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária [princípio da efectividade]”*<sup>250</sup>.

Mas o princípio da tutela jurisdicional efectiva *“não exige, enquanto tal, que exista uma acção autónoma destinada, a título principal, a impugnar a conformidade de disposições nacionais com normas comunitárias, desde que o respeito dos princípios da equivalência e da efectividade seja assegurado no âmbito do sistema dos recursos internos”*<sup>251</sup>, o que compete ao juiz nacional verificar.

Porém, o princípio da tutela jurisdicional efectiva *“exige que na ordem jurídica de um Estado-membro possam ser concedidas medidas provisórias até que o órgão jurisdicional competente se pronuncie sobre a conformidade das disposições nacionais com o direito comunitário, quando a concessão de tais medidas seja necessária para garantir a plena eficácia da decisão jurisdicional a tomar quanto à existência de tais direitos”*<sup>252</sup>; sendo que a concessão dessas medidas provisórias é regulada por critérios fixados pelo direito nacional aplicável, desde que estes respeitem o princípio da equivalência e o princípio da efectividade.

---

<sup>250</sup> Acórdão do TJUE de 14 de Dezembro de 1995, *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS c. Bélgica*, processo C-312/93, disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

<sup>251</sup> Acórdão do TJUE de 13 de Março de 2007, *Unibet (London) Ltd e Unibet (International) Ltd c. Justitiekanslern*, processo C-432/05, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>252</sup> *Ibidem*.

Noutra ordem de considerações, importa salientar que o princípio da tutela jurisdicional efectiva está subjacente à jurisprudência do TJUE atinente à responsabilidade dos Estados-membros por violação do Direito da União, porquanto esta responsabilidade encontra o seu fundamento naquele princípio, ou seja, na plena eficácia das normas de Direito da União e na protecção dos direitos que elas reconhecem<sup>253</sup>.

A terminar esta incursão pelo princípio da tutela jurisdicional efectiva, há que referir que, relativamente aos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, este assume relevância na perspectiva da concretização e do exercício de um dos direitos de participação que, como veremos adiante, devem ser reconhecidos aos contribuintes no âmbito daqueles procedimentos: o direito de impugnação<sup>254</sup>.

### **3.2.3. O direito ao respeito pela vida privada e familiar**

O artigo 8.º da CEDH estatui o seguinte:

*“Artigo 8.º*

*Direito ao respeito pela vida privada e familiar*

*1. Qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência.*

*2. Não pode haver ingerência da autoridade pública no exercício deste direito senão quando esta ingerência estiver prevista na lei e constituir uma providência que, numa sociedade democrática, seja necessária para a segurança nacional, para a segurança pública, para o bem-estar económico do país, a defesa da ordem e a prevenção das infracções penais, a protecção da saúde ou da moral, ou a protecção dos direitos e das liberdades de terceiros.”*

Por seu turno, o artigo 7.º da CDFUE preceitua o seguinte:

---

<sup>253</sup> Neste sentido, ANA MARIA GUERRA MARTINS, *Curso de Direito Constitucional...*, pp. 452-453.

<sup>254</sup> Ver, *infra*, número 1.5. do ponto II deste Capítulo.

“Artigo 7.º

*Respeito pela vida privada e familiar*

*Todas as pessoas têm direito ao respeito pela sua vida privada e familiar, pelo seu domicílio e pelas suas comunicações.”*

Resulta destas normas que o direito ao respeito pela vida privada e familiar é reconhecido no ordenamento jurídico europeu como um direito fundamental das pessoas e, conseqüentemente, impõe-se a sua estrita observância, enquanto tal, seja às instituições europeias, seja aos próprios Estados-membros. Como o próprio TJUE salienta, “o direito ao respeito pela vida privada, consagrado no artigo 8.º da CEDH e que resulta das tradições constitucionais comuns aos Estados-membros, é um dos direitos fundamentais protegidos pela ordem jurídica comunitária”<sup>255</sup>.

Relativamente ao que deve ser entendido por *vida privada*, o TEDH pronunciou-se no sentido de que não deve ser efectuada uma interpretação restritiva deste conceito, não existindo, nomeadamente, nenhuma razão de princípio para excluir as actividades de natureza profissional ou comercial da noção de *vida privada*<sup>256</sup>.

No concernente ao que deve ser entendido por *domicílio*, o TEDH considera que deve ser havido como tal quer a residência privada das pessoas, quer o local onde estas exerçam a sua actividade profissional ou comercial (*v. g.*, o escritório ou o estabelecimento comercial)<sup>257</sup>. Ademais, considera ainda o TEDH que, em certas circunstâncias, os direitos garantidos pelo artigo 8.º da CEDH podem ser interpretados como incluindo o direito ao respeito pela sede das empresas, pelas suas sucursais e estabelecimentos comerciais<sup>258</sup>.

---

<sup>255</sup> Acórdão de 5 de Outubro de 1994, *X c. Comissão*, processo C-404/92 P, disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

<sup>256</sup> Cfr. acórdão de 16 de Fevereiro de 2000, caso *Amann c. Suíça*, processo n.º 27798/95, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=80288225&skin=hudoc-en&action=request>.

<sup>257</sup> Cfr. acórdão de 16 de Dezembro de 1992, caso *Niemietz c. Alemanha*, processo 13710/88, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=80288225&skin=hudoc-en&action=request>. Como é referido neste aresto, “...it may not always be possible to draw precise distinctions, since activities which are related to a profession or business may well be conducted from a person's private residence and activities which are not so related may well be carried on in an office or commercial premises.”

<sup>258</sup> Cfr. acórdão de 16 de Abril de 2002, caso *Société Colas Est e outros c. França*, processo n.º 37971/97, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=80288225&skin=hudoc-en&action=request>.

A este propósito, o TJUE pronunciou-se, inicialmente, nos seguintes termos:

*“... se é verdade que o reconhecimento desse direito [direito fundamental à inviolabilidade do domicílio] quanto ao domicílio privado das pessoas singulares se impõe na ordem jurídica comunitária como princípio comum aos direitos dos Estados-membros, o mesmo não sucede quanto às empresas, uma vez que os sistemas jurídicos dos Estados-membros apresentam divergências não desprezíveis no que se refere à natureza e grau de protecção das instalações comerciais face às intervenções das autoridades públicas.*

*Conclusão diversa não pode, aliás, ser retirada do artigo 8.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, cujo n.º 1 estabelece que «qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência». O objecto de protecção deste artigo é o desenvolvimento da liberdade pessoal do homem, não podendo, por isso, ser alargada às instalações comerciais. Além disso, constata-se a inexistência de qualquer jurisprudência a este respeito por parte do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.*

*Não é menos verdade, porém, que em todos os sistemas jurídicos dos Estados-membros as intervenções do poder público na esfera da actividade privada de qualquer pessoa, seja singular ou colectiva, devem ter fundamento legal e justificar-se por razões previstas na lei, e que esses sistemas estabelecem, em consequência, embora de formas diferentes, uma protecção contra as intervenções arbitrárias ou desproporcionadas. A exigência dessa protecção deve, assim, ser reconhecida como princípio geral do direito comunitário.”<sup>259</sup>*

Posteriormente, o TJUE reviu a sua posição relativamente às instalações comerciais das empresas, nos termos que passamos a citar:

*“Na determinação do alcance do referido princípio [protecção contra as intervenções arbitrárias e desproporcionadas do poder público na esfera da actividade privada de qualquer pessoa, singular ou colectiva], no que toca à protecção das instalações comerciais das sociedades, importa ter em conta a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (...), jurisprudência essa donde resulta, por um lado, que a protecção do domicílio visada pelo artigo 8.º da CEDH pode ser estendida, em determinadas circunstâncias, a essas instalações*

---

<sup>259</sup> Acórdão de 21 de Setembro de 1989, *Hoechst AG c. Comissão*, processos apensos 46/87 e 227/88, disponível em [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

(...), e, por outro, que o direito de ingerência autorizado pelo artigo 8.º, n.º 2, da CEDH poderia muito bem ir mais longe relativamente às instalações ou às actividades profissionais ou comerciais do que noutros casos<sup>260</sup>.

Noutra parametria, o direito ao respeito pela vida privada e familiar não é um direito absoluto, admitindo pois restrições, as quais, para serem admissíveis e, portanto, legítimas, dependem da verificação simultânea dos seguintes requisitos<sup>261</sup>:

- a) A ingerência deve provir de uma autoridade pública;
- b) A ingerência deve estar prevista na lei<sup>262</sup>;
- c) A ingerência deve prosseguir fins legítimos<sup>263</sup>; e
- d) A ingerência deve ser necessária<sup>264</sup>.

Acresce que, pese embora os Estados terem uma certa margem de discricionariedade para determinar uma ingerência no direito ao respeito pela vida privada e familiar, a necessidade de qualquer medida restritiva deve ser concreta e devidamente fundamentada e demonstrada, incumbindo aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se as medidas adoptadas não são

---

<sup>260</sup> Acórdão de 22 de Outubro de 2002, *Roquette Frères SA c. Directeur Général de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des Fraudes*, processo C-94/00, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>261</sup> Cfr. artigo 8.º, n.º 2, da CEDH. Atento o disposto no n.º 3 do artigo 52.º da CDFUE, as restrições susceptíveis de serem impostas ao direito ao respeito pela vida privada e familiar, tal como previsto no artigo 7.º da CDFUE, são idênticas às admitidas no âmbito do artigo 8.º, n.º 2, da CEDH.

<sup>262</sup> A este respeito, o TEDH considera que *"the word "law" in the expression "prescribed by law" covers not only statute but also unwritten law"* (cfr. acórdão de 26 de Abril de 1979, caso *The Sunday Times c. Reino Unido*, processo n.º 6538/74, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tpk197/portal.asp?sessionId=80292185&skin=hudoc-en&action=request>).

<sup>263</sup> Os fins assim considerados são os previstos na própria norma (segurança nacional, segurança pública, bem-estar económico do país, defesa da ordem e prevenção das infracções penais, protecção da saúde ou da moral e protecção dos direitos e das liberdades de terceiros).

<sup>264</sup> A este propósito, o TEDH enunciou os seguintes princípios interpretativos: *"(a) the adjective "necessary" is not synonymous with "indispensable", neither has it the flexibility of such expressions as "admissible", "ordinary", "useful", "reasonable" or "desirable" (...); (b) the Contracting States enjoy a certain but not unlimited margin of appreciation in the matter of the imposition of restrictions, but it is for the Court to give the final ruling on whether they are compatible with the Convention (...); (c) the phrase "necessary in a democratic society" means that, to be compatible with the Convention, the interference must, inter alia, correspond to a "pressing social need" and be "proportionate to the legitimate aim pursued" (...); (d) those paragraphs of Articles of the Convention which provide for an exception to a right guaranteed are to be narrowly interpreted (...)"* (cfr. acórdão de 25 de Março de 1983, caso *Silver e outros c. Reino Unido*, processos n.ºs 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 e 7136/75, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tpk197/portal.asp?sessionId=80292518&skin=hudoc-en&action=request>).

arbitrárias ou excessivas relativamente ao objectivo prosseguido, sem prejuízo de também o TEDH e o TJUE poderem ser chamados a fazer esse exame<sup>265</sup>.

No âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, o direito ao respeito pela vida privada e familiar assume uma relevância inequívoca para os contribuintes por eles visados, pois, enquanto direito fundamental, impõe que as autoridades competentes dos Estados-membros não possam desenvolver a sua actividade investigatória adoptando medidas que o restrinjam de forma inadmissível e, logo, ilegítima. Isto sem prejuízo de os procedimentos de troca de informações fiscais consubstanciarem, eles próprios, uma ingerência legítima no direito ao respeito pela vida privada e familiar, atentos os fins que prosseguem e que, neste contexto, podem ser reconduzidos quer ao *“bem-estar económico do país”*, quer à *“prevenção de infracções penais”*. Efectivamente, não podemos confundir os procedimentos de troca de informações fiscais, enquanto mecanismos de assistência administrativa mútua interestadual em matéria fiscal e que, como tal, estão legalmente previstos e regulados, com as medidas concretas que são adoptadas pelas autoridades competentes dos Estados-membros neles intervenientes, aquando da sua implementação prática, pois a legitimidade de que aqueles gozam, enquanto restrição ao direito ao respeito pela vida privada e familiar, não justifica e, muito menos, legitima toda e qualquer actuação daquelas autoridades nacionais.

#### **3.2.4. O direito à protecção dos dados pessoais**

O artigo 16.º do TFUE, na senda do anteriormente disposto no artigo 286.º do TCE, que veio substituir, estatui o seguinte:

##### *“Artigo 16.º*

*1. Todas as pessoas têm direito à protecção dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito.*

---

<sup>265</sup> Neste sentido, ver o acórdão do TEDH de 25 de Fevereiro de 1993, caso *Funke c. França*, processo n.º 10828/84, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=80292518&skin=hudoc-en&action=request>; e o acórdão do TJUE de 22 de Outubro de 2002, *Roquette Frères SA c. Directeur Général de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des Fraudes*, *cit.*

*2. O Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, estabelecem as normas relativas à protecção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais pelas instituições, órgãos e organismos da União, bem como pelos Estados membros no exercício de actividades relativas à aplicação do direito da União, e à livre circulação desses dados. A observância dessas normas fica sujeita ao controlo de autoridades independentes.*

*As normas adoptadas com base no presente artigo não prejudicam as normas específicas previstas no artigo 39.º do Tratado da União Europeia.”<sup>266</sup>*

O direito à protecção dos dados pessoais foi também reconhecido, enquanto direito fundamental, no artigo 8.º da CDFUE, nos seguintes termos:

*“Artigo 8.º*

*Protecção de dados pessoais*

*1. Todas as pessoas têm direito à protecção dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito.*

*2. Esses dados devem ser objecto de um tratamento leal, para fins específicos e com o consentimento da pessoa interessada ou com outro fundamento legítimo previsto por lei. Todas as pessoas têm o direito de aceder aos dados coligidos que lhes digam respeito e de obter a respectiva rectificação.*

*3. O cumprimento destas regras fica sujeito a fiscalização por parte de uma autoridade independente.”*

Para além de consagrado no TFUE e na CDFUE, o direito à protecção dos dados pessoais é objecto de regulamentação em dois instrumentos jurídicos de Direito da União subordinado ou derivado: a Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24

---

<sup>266</sup> O artigo 39.º do TUE, inserido no capítulo II (Disposições relativas à política externa e de segurança comum) do respectivo Título V (Disposições relativas à acção externa da União e disposições específicas relativas à política externa e de segurança comum), preceitua o seguinte: *“Em conformidade com o artigo 16.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e em derrogação do n.º 2 do mesmo artigo, o Conselho adopta uma decisão que estabeleça as normas relativas à protecção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais pelos Estados membros no exercício de actividades relativas à aplicação do presente capítulo, e à livre circulação desses dados. A observância dessas normas fica sujeita ao controlo de autoridades independentes.”*

de Outubro de 1995, relativa à protecção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados<sup>267</sup>; e o Regulamento (CE) n.º 45/2001 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Dezembro de 2000, relativo à protecção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais pelas instituições e pelos órgãos comunitários e à livre circulação desses dados<sup>268</sup>.

O artigo 1.º da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho preceitua, no seu n.º 1, que a protecção das liberdades e dos direitos fundamentais das pessoas singulares, nomeadamente do direito à vida privada, no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais será assegurado pelos Estados-membros<sup>269</sup>. Contudo, estes não poderão restringir ou proibir a livre circulação de dados pessoais, entre si, por motivos relativos àquela protecção<sup>270</sup>.

Neste âmbito, existem diversos conceitos relevantes para a correcta compreensão do regime jurídico da protecção dos dados pessoais<sup>271</sup>, sendo de destacar os seguintes:

a) Dados pessoais: *“qualquer informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («pessoa em causa»); é considerado identificável todo aquele que possa ser identificado, directa ou indirectamente, nomeadamente por referência a um número de identificação ou a um ou mais elementos específicos da sua identidade física, fisiológica, psíquica, económica, cultural ou social”*<sup>272</sup>;

b) Tratamento de dados pessoais: *“qualquer operação ou conjunto de operações efectuadas sobre dados pessoais, com ou sem meios automatizados, tais como a recolha, registo, organização, conservação, adaptação ou alteração, recuperação, consulta, utilização,*

---

<sup>267</sup> De ora em diante designada “Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho”.

<sup>268</sup> Atento o objecto do nosso estudo, não analisaremos o regime jurídico decorrente deste Regulamento.

<sup>269</sup> Como o TJUE teve oportunidade de salientar, *“as disposições da Directiva 95/46, na medida em que regulam o tratamento de dados pessoais susceptíveis de pôr em causa as liberdades fundamentais e, em especial, o direito à vida privada, devem necessariamente ser interpretadas à luz dos direitos fundamentais que, segundo jurisprudência constante, são parte integrante dos princípios gerais de direito cujo respeito é assegurado pelo Tribunal de Justiça”* (cfr. acórdão de 20 de Maio de 2003, *Rechnungshof e outros c. Österreichischer Rundfunk e outros*, processos apensos C-465/00, C-138/01 e C-139/01, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)).

<sup>270</sup> Cfr. artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>271</sup> Cfr. artigo 2.º da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>272</sup> Cfr. artigo 2.º, alínea a), da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.



*comunicação por transmissão, difusão ou qualquer outra forma de colocação à disposição, com comparação ou interconexão, bem como o bloqueio, apagamento ou destruição*<sup>273</sup>;

c) Ficheiro de dados pessoais: *“qualquer conjunto estruturado de dados pessoais, acessível segundo critérios determinados, que seja centralizado, descentralizado ou repartido de modo funcional ou geográfico*<sup>274</sup>; e

d) Responsável pelo tratamento: *“a pessoa singular ou colectiva, a autoridade pública, o serviço ou qualquer outro organismo que, individualmente ou em conjunto com outrem, determine as finalidades e os meios de tratamento dos dados pessoais; sempre que as finalidades e os meios do tratamento sejam determinadas por disposições legislativas ou regulamentares nacionais ou comunitárias, o responsável pelo tratamento ou os critérios específicos para a sua nomeação podem ser indicados pelo direito nacional ou comunitário*<sup>275</sup>.

A Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho aplica-se ao tratamento de dados pessoais através de meios total ou parcialmente automatizados, assim como ao tratamento por meios não automatizados de dados pessoais contidos num ficheiro ou a ele destinados<sup>276</sup>, assim se evitando que o alcance da protecção conferida por este instrumento jurídico fique dependente das técnicas utilizadas para o tratamento dos dados pessoais. Fora do seu âmbito de aplicação fica o tratamento de dados pessoais: realizado no exercício de actividades não sujeitas à aplicação do direito comunitário e, em qualquer caso, o tratamento de dados que tenha por objecto a segurança pública, a defesa, a segurança do Estado (onde se inclui o bem-estar económico do Estado quando esse tratamento respeitar a questões de segurança do Estado) e as actividades no domínio do direito penal; efectuado por uma pessoa singular no exercício de actividades exclusivamente pessoais ou domésticas<sup>277</sup>.

No Capítulo II da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho encontramos estatuídas as *“condições gerais de licitude do tratamento de dados pessoais”* e,

---

<sup>273</sup> Cfr. artigo 2.º, alínea b), da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>274</sup> Cfr. artigo 2.º, alínea c), da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>275</sup> Cfr. artigo 2.º, alínea d), da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>276</sup> Cfr. artigo 3.º, n.º 1, da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>277</sup> Cfr. artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

neste âmbito, são enunciados os princípios relativos quer à qualidade dos dados, quer à legitimidade do tratamento de dados<sup>278</sup>.

Relativamente aos princípios relativos à qualidade dos dados, decorre do artigo 6.º que os Estados-membros devem estabelecer que os dados pessoais serão:

- a) Objecto de um tratamento leal e lícito;
- b) Recolhidos para finalidades determinadas, explícitas e legítimas, e que não serão posteriormente tratados de forma incompatível com essas finalidades;
- c) Adequados, pertinentes e não excessivos relativamente às finalidades para que são recolhidos e para que são tratados posteriormente;
- d) Exactos e, se necessário, actualizados, devendo ser tomadas todas as medidas razoáveis para assegurar que os dados inexactos ou incompletos, tendo em conta as finalidades para que foram recolhidos ou para que são tratados posteriormente, sejam apagados ou rectificadados;
- e) Conservados de forma a permitir a identificação das pessoas em causa apenas durante o período necessário para a prossecução das finalidades para que foram recolhidos ou para que são tratados posteriormente.

No tocante aos princípios atinentes à legitimidade do tratamento de dados, resulta do artigo 7.º que o tratamento de dados pessoais apenas poderá ser efectuado se:

- a) A pessoa em causa tiver dado de forma inequívoca o seu consentimento; ou
- b) For necessário para a execução de um contrato no qual a pessoa em causa é parte ou de diligências prévias à formação do contrato que sejam decididas a pedido da pessoa em causa; ou

---

<sup>278</sup> Como assinalou o TJUE, “nos termos da Directiva 95/46, sem prejuízo das derrogações admitidas ao abrigo do seu artigo 13.º, qualquer tratamento de dados pessoais deve ser conforme, por um lado, aos «princípios relativos à qualidade dos dados», enunciados no artigo 6.º da directiva e, por outro, a um dos «princípios relativos à legitimidade do tratamento de dados», enumerados no artigo 7.º da mesma”, sendo que “os artigos 6.º, n.º 1, alínea c), e 7.º, alíneas c) e e), da Directiva 95/46 são directamente aplicáveis, no sentido de que podem ser invocados por um particular perante os órgãos jurisdicionais nacionais para afastar a aplicação das regras de direito interno contrárias a essas disposições” (cf. acórdão de 20 de Maio de 2003, *Rechnungshof e outros c. Österreichischer Rundfunk e outros*, cit.).

c) For necessário para cumprir uma obrigação legal à qual o responsável pelo tratamento esteja sujeito; ou

d) For necessário para a protecção de interesses vitais da pessoa em causa; ou

e) For necessário para a execução de uma missão de interesse público ou o exercício da autoridade pública de que é investido o responsável pelo tratamento ou um terceiro a quem os dados sejam comunicados; ou

f) For necessário para prosseguir interesses legítimos do responsável pelo tratamento ou do terceiro ou terceiros a quem os dados sejam comunicados, desde que não prevaleçam os interesses ou os direitos e liberdades fundamentais da pessoa em causa.

Por outro lado, resulta do n.º 1 do artigo 8.º da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho que o tratamento de dados pessoais que revelem a origem racial ou étnica, as opiniões públicas, as convicções religiosas ou filosóficas, a filiação sindical, assim como o tratamento de dados relativos à saúde e à vida sexual serão proibidos pelos Estados-membros, embora essa proibição possa sofrer as derrogações previstas nos números seguintes daquele mesmo artigo.

A Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho estatui que deve ser reconhecido às pessoas singulares, cujos dados pessoais sejam objecto de tratamento, o seguinte conjunto de direitos<sup>279</sup>:

a) O direito à informação, nos termos do qual:

(i) o responsável pelo tratamento, ou o seu representante, deve fornecer à pessoa em causa junto da qual recolha dados que lhe digam respeito, pelo menos, as seguintes informações: identidade do responsável pelo tratamento e, eventualmente, do seu representante; finalidades do tratamento a que os dados se destinam; e outras informações (*v. g.*, os destinatários ou categorias de destinatários dos dados, o carácter

---

<sup>279</sup> FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*La tutela de la Unión Europea...*, p. 161) refere que este conjunto de direitos “...para el titular de los datos tratados, que presupone el reconocimiento jurídico de una posición activa del «interesado» y positiva – por contraste con la negativa de limitar la intromisión del poder público en la esfera jurídica del particular – integra lo que la doctrina denomina el *habeas data*”, pois “los derechos del interesado son básicos para cualquier sistema de protección de datos en cuanto que constituyen los primeros medios para hacer valer el «derecho a la autodeterminación informativa».”

obrigatório ou facultativo da resposta, bem como as possíveis consequências se não responder e a existência do direito de acesso aos dados que lhe digam respeito e do direito de os rectificar) que sejam necessárias para garantir à pessoa em causa um tratamento leal dos mesmos<sup>280</sup>;

(ii) se os dados não tiverem sido recolhidos junto da pessoa em causa, o responsável pelo tratamento, ou o seu representante, deve fornecer à pessoa em causa, no momento em que os dados forem registados ou, se estiver prevista a comunicação de dados a terceiros, o mais tardar aquando da primeira comunicação desses dados, pelo menos, as informações referenciadas no ponto anterior<sup>281</sup>.

b) O direito de acesso, nos termos do qual as pessoas em causa têm o direito de obterem do responsável pelo tratamento dos dados, livremente e sem restrições, com periodicidade razoável e sem demoras ou custos excessivos<sup>282</sup>:

(i) a confirmação de terem ou não sido tratados dados que lhes digam respeito e informações, pelo menos, sobre os fins a que se destina esse tratamento, as categorias de dados sobre que incide e os destinatários ou categorias de destinatários a quem são comunicados os dados;

(ii) a comunicação, sob forma inteligível, dos dados sujeitos a tratamento e de quaisquer informações disponíveis sobre a origem dos dados; e

(iii) o conhecimento da lógica subjacente ao tratamento automatizado dos dados que lhe digam respeito.

c) O direito de rectificação, apagamento ou bloqueio dos dados cujo tratamento não cumpra o disposto nesta Directiva, nomeadamente devido ao carácter incompleto ou inexacto desses dados, o qual compreende, ainda, o direito a que o responsável pelo tratamento dos dados notifique aos terceiros a quem os dados tenham sido comunicados qualquer rectificação,

---

<sup>280</sup> Cfr. artigo 10.º da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>281</sup> Cfr. artigo 11.º da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>282</sup> Cfr. artigo 12.º, alínea a), da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

apagamento ou bloqueio que tenha sido efectuado, salvo se isso for comprovadamente impossível ou implicar um esforço desproporcionado<sup>283</sup>.

d) O direito de oposição, nos termos do qual a pessoa em causa pode:

(i) pelo menos nas situações mencionadas nas alíneas e) e f) do artigo 7.º da Directiva, opor-se, em qualquer altura, por razões preponderantes e legítimas relacionadas com a sua situação particular, a que os dados que lhe digam respeito sejam objecto de tratamento, salvo disposição em contrário do direito nacional, sendo que se a oposição for justificada, o tratamento efectuado pelo responsável deixa de poder incidir sobre esses dados<sup>284</sup>;

(ii) opor-se, a seu pedido e gratuitamente, ao tratamento dos dados pessoais que lhe digam respeito, previsto pelo responsável pelo tratamento para efeitos de publicidade directa; ou ser informada antes de os dados pessoais serem comunicados pela primeira vez a terceiros para fins de publicidade directa ou utilizados por conta de terceiros, sendo-lhe expressamente facultado o direito de se opor, sem despesas, a tais comunicações ou utilizações<sup>285</sup>.

e) O direito de não ficar sujeita a uma decisão que produza efeitos na sua esfera jurídica ou que a afecte de modo significativo, tomada exclusivamente com base num tratamento automatizado de dados destinado a avaliar determinados aspectos da sua personalidade, como por exemplo a sua capacidade profissional, o seu crédito, a confiança de que é merecedora e o comportamento<sup>286</sup>.

f) O direito de recurso judicial em caso de violação dos direitos garantidos pelas disposições nacionais aplicáveis ao tratamento de dados em questão, sem prejuízo da existência de quaisquer garantias gratuitas<sup>287</sup>.

---

<sup>283</sup> Cfr. artigo 12.º, alíneas b) e c), da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>284</sup> Cfr. artigo 14.º, alínea a), da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>285</sup> Cfr. artigo 14.º, alínea b), da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

<sup>286</sup> Cfr. artigo 15.º, n.º 1, da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho. O n.º 2 deste artigo refere as situações excepcionais em que uma pessoa pode ficar sujeita a uma decisão deste tipo.

<sup>287</sup> Cfr. artigo 22.º da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

g) O direito de indemnização, nos termos do qual a pessoa em causa pode obter do responsável pelo tratamento de dados a reparação pelos prejuízos sofridos em virtude do tratamento ilícito de dados ou de qualquer outro acto incompatível com as disposições nacionais de execução desta Directiva<sup>288</sup>.

No artigo 13.º da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho são elencadas as situações em que podem ser estabelecidas restrições a algumas das obrigações e dos direitos que nela são estatuidos, concretamente quanto ao preceituado no n.º 1 do artigo 6.º (princípios relativos à qualidade dos dados), no artigo 10.º (direito à informação em caso de recolha de dados junto da pessoa em causa), no n.º 1 do artigo 11.º (direito à informação em caso de dados não recolhidos junto da pessoa em causa), no artigo 12.º (direito de acesso e direito de rectificação, eliminação ou bloqueio dos dados) e no artigo 21.º (publicidade dos tratamentos de dados). Assim, os Estados-membros podem adoptar medidas legislativas destinadas a restringir o alcance das obrigações e direitos referidos nas citadas normas, sempre que essa restrição consubstancie uma medida necessária à protecção<sup>289</sup>:

- a) Da segurança do Estado;
- b) Da defesa;
- c) Da segurança pública;
- d) Da prevenção, investigação, detecção e repressão de infracções penais e de violações da deontologia das profissões regulamentadas;
- e) De um interesse económico ou financeiro importante de um Estado-membro ou da União Europeia, incluindo nos domínios monetário, orçamental ou fiscal;

---

<sup>288</sup> Cfr. artigo 23.º, n.º 1, da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho. O n.º 2 deste artigo estabelece que o responsável pelo tratamento de dados poderá ser, parcial ou totalmente, exonerado desta responsabilidade se provar que o facto que causou o dano lhe não é imputável.

<sup>289</sup> Cfr. artigo 13.º, n.º 1, da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho. Nos termos do n.º 2 deste artigo, sob reserva de garantias jurídicas adequadas, os Estados-membros poderão restringir através de uma medida legislativa os direitos referidos no artigo 12.º, nas situações em que manifestamente não exista perigo de violação do direito à vida privada da pessoa em causa e os dados sejam exclusivamente utilizados para fins de investigação científica ou conservados sob forma de dados pessoais durante um período que não exceda o necessário à finalidade exclusiva de elaborar estatísticas.

f) Das missões de controlo, de inspecção ou de regulamentação associadas, ainda que ocasionalmente, ao exercício da autoridade pública, nos casos referidos nas alíneas c), d) e e);

g) Da pessoa em causa ou dos direitos e liberdades de outrem.

Noutra ordem de considerações, a importância da protecção dos dados pessoais no âmbito das trocas de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia resulta, desde logo, evidenciada pelo facto de encontrarmos na quase totalidade dos instrumentos jurídicos europeus que regulamentam esses procedimentos, referenciados ao longo deste estudo, uma disposição referente a esta matéria<sup>290</sup>. Efectivamente, o artigo 25.º da Directiva 2011/16/UE do Conselho estatui que as trocas de informações realizadas ao abrigo das suas normas estão sujeitas às disposições de execução da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e, similarmente, o artigo 55.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho preceitua que qualquer armazenagem ou troca de informações por ele abrangida também está sujeita àquelas disposições de execução. Ademais, quer nestes dois instrumentos jurídicos, quer no Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho e no Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho é determinado que, tendo em vista a sua correcta aplicação, os Estados-membros devem limitar o âmbito das obrigações e dos direitos previstos no artigo 10.º, no n.º 1 do artigo 11.º e nos artigos 12.º e 21.º da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, na medida em que tal seja necessário para salvaguardar os interesses a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 13.º dessa Directiva<sup>291</sup>.

A relevância da protecção dos dados pessoais no quadro das trocas de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia é, ainda, perceptível se atendermos ao conteúdo quer dos aludidos princípios relativos à qualidade dos dados e à legitimidade do tratamento de dados, quer dos referenciados direitos que são conferidos às pessoas singulares cujos dados pessoais sejam objecto de tratamento, uns e outros plasmados na Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho; isto apesar de, como vimos, alguns deles poderem ser limitados no âmbito daquelas trocas de informações fiscais, na medida em que se afigure necessário para salvaguardar os interesses mencionados na alínea e) do n.º 1 do artigo 13.º da Directiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho.

---

<sup>290</sup> A única excepção é a Directiva 77/799/CEE do Conselho.

<sup>291</sup> Cfr. artigo 25.º da Directiva 2011/16/UE do Conselho, artigo 55.º, n.º 5, do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, artigo 41.º, n.º 5, do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho e artigo 31.º, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

A finalizar esta abordagem ao direito à protecção dos dados pessoais, impõe-se fazer uma brevíssima menção à CEDH, somente para referir que não encontramos nela qualquer norma específica que preveja o direito à protecção dos dados pessoais. No entanto, tal não nos deve levar a concluir que este direito está arredado do âmbito de aplicação da CEDH. Porquanto, o TEDH tem entendido que o direito à protecção dos dados pessoais está contido no direito ao respeito pela vida privada, estatuído no artigo 8.º da CEDH, uma vez que não constitui um direito autónomo e distinto do direito à intimidade. Assim, para o TEDH, o direito à protecção dos dados pessoais é uma decorrência do direito à protecção da vida privada<sup>292</sup>.

### **3.2.5. A proibição de discriminação**

A abordagem que iremos fazer à proibição de discriminação será complementar àquela acima realizada sobre o princípio da não discriminação, no âmbito da análise que fizemos dos princípios gerais do ordenamento jurídico europeu<sup>293</sup>, e, por isso, será muito sucinta, visando apenas destacar em que moldes é que este direito fundamental emerge quer da CDFUE, quer da CEDH.

O artigo 21.º da CDFUE estatui o seguinte:

*“Artigo 21.º*

*Não discriminação*

*1. É proibida a discriminação em razão, designadamente, do sexo, da raça, cor ou origem étnica ou social, características genéticas, língua, religião ou convicções, opiniões políticas ou outras, pertença a uma minoria nacional, riqueza, nascimento, deficiência, idade ou orientação sexual.*

*2. No âmbito de aplicação dos Tratados e sem prejuízo das suas disposições específicas, é proibida toda a discriminação em razão da nacionalidade.”*

---

<sup>292</sup> Ver, neste sentido, o acórdão de 16 de Fevereiro de 2000, caso *Amann c. Suíça*, *cit.*

<sup>293</sup> Ver, *supra*, o número 2.2. do ponto I deste Capítulo.



Nas Anotações relativas à CDFUE, é referido que o n.º 1 deste artigo “*não cria qualquer competência para adoptar leis de combate à discriminação nos (...) domínios de acção dos Estados-membros ou de entidades privadas, nem prevê uma proibição abrangente da discriminação em áreas tão vastas. Ao invés, apenas diz respeito às discriminações praticadas pelas próprias instituições e órgão da União, no exercício das competências que lhes são conferidas pelos Tratados, e pelos Estados-membros apenas quando implementem legislação da União.*”

No âmbito da CEDH, a proibição de discriminação surge assim positivada:

*“Artigo 14.º*

*Proibição de discriminação*

*O gozo dos direitos e liberdades reconhecidos na presente Convenção deve ser assegurado sem quaisquer distinções, tais como as fundadas no sexo, raça, cor, língua, religião, opiniões políticas ou outras, a origem nacional ou racial, a pertença a uma minoria nacional, a riqueza, o nascimento ou qualquer outra situação.”*

Importa começar por referir que nas Anotações relativas à CDFUE é afirmado que o n.º 1 do respectivo artigo 21.º deve ser aplicado em conformidade com o artigo 14.º da CEDH – no qual foi inspirado –, na medida em que coincida com este.

A redacção deste artigo da CEDH não permite delinear claramente o respectivo campo de aplicação, atenta a alusão ao “*gozo dos direitos e liberdades reconhecidos na presente Convenção*”. A este propósito duas interpretações são possíveis. Por um lado, atento o seu teor literal, pode ser entendido que este artigo não proíbe a discriminação enquanto tal, mas apenas se esta se verificar relativamente ao gozo dos direitos e liberdades consagrados na própria CEDH. Consequentemente, sempre que se alegue a existência de uma qualquer medida discriminatória, tal deverá ser feito por referência a um direito ou a uma liberdade reconhecida na CEDH<sup>294</sup>. Por outro lado, poder-se-á entender que, embora este artigo garanta o gozo dos direitos e liberdades consagrados na CEDH sem qualquer tipo de discriminação, pode verificar-se o seu incumprimento mesmo naqueles casos em que não haja violação de nenhum outro direito ou liberdade protegidos pela CEDH. Assim, uma medida que não viole outros preceitos da

---

<sup>294</sup> Neste sentido, PHILIP BAKER, “Taxation and the European Convention...”, p. 249.

CEDH, pode ser contrária ao artigo 14.º se compreender um qualquer tratamento discriminatório<sup>295</sup>.

A nossa posição vai no sentido de considerarmos mais correcta a segunda das referenciadas interpretações, pois entendemos que a proibição de discriminação é um direito autónomo dos demais direitos e liberdades reconhecidos na CEDH e, por isso, qualquer medida discriminatória, em qualquer domínio, deve ser considerada violadora daquela norma convencional independentemente de, concomitantemente, ser, ou não, violado qualquer outro direito ou liberdade previstos na CEDH.

O TEDH tem entendido que existe uma medida discriminatória sempre que o tratamento diferenciado não seja objectiva e fundamentadamente justificado, ou seja, se não existir um fim legítimo, entendendo-se como tal aquele que seja conforme aos princípios expressos na CEDH, e uma relação de proporcionalidade entre os meios utilizados e aquele fim que é prosseguido<sup>296</sup>.

## **II. NO ÂMBITO DOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS NACIONAIS**

### **1. Os direitos de participação**

#### **1.1. Considerações prévias**

A OCDE, tendo por base as práticas habituais dos Estados que a integram, formulou um catálogo de direitos que permitem a participação dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de trocas de informações fiscais interestaduais, os quais podem ser agrupados nas três

---

<sup>295</sup> Neste sentido, JONATHAN PEACOCK e FRANCIS FITZPATRICK, "The Impact of the Human Rights Act 1998 in the Tax Field", *British Tax Review*, 2000, Number 4, London, Sweet & Maxwell, p. 206.

<sup>296</sup> Ver o acórdão de 28 de Outubro de 1987, caso *Inze c. Áustria*, processo n.º 8695/79, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=79853816&skin=hudoc-en&action=request>. Com incidência no campo fiscal, ver o acórdão de 23 de Outubro de 1990, caso *Darby c. Suécia*, processo n.º 11581/85, disponível em <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=79853816&skin=hudoc-en&action=request>.

categorias seguintes: os direitos de notificação (*notification rights*), os direitos de consulta ou audição (*consultation rights*) e os direitos de intervenção ou impugnação (*intervention rights*)<sup>297</sup>.

Esta sistematização dos direitos de participação dos contribuintes pode ser carreada para o âmbito europeu e, portanto, aplicada aos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, pelo que será a matriz que vamos adoptar na análise dos direitos de participação dos contribuintes no seio daqueles procedimentos.

Quando aludimos aos direitos de participação dos contribuintes, devemos ter em conta que os procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros foram concebidos, primordialmente, como um instrumento de luta contra as situações de fraude e evasão fiscais, dependendo da respectiva implementação e eficácia a possibilidade de as autoridades fiscais dos diferentes Estados-membros aplicarem a sua legislação fiscal e exercerem um controlo efectivo sobre os seus contribuintes. No entanto, a relevância de que estes procedimentos se revestem não pode justificar e, muito menos, permitir, que os direitos e garantias dos contribuintes sejam ignorados ou sacrificados em nome do dever de pagar impostos. É, pois, necessário encontrar um ponto de equilíbrio entre os interesses (de natureza pública) das diferentes administrações fiscais nacionais – que são prosseguidos por via dos procedimentos de troca de informações fiscais – e os direitos dos contribuintes.

Nessa perspectiva, os direitos de participação devem ser estruturados e implementados de forma a não consubstanciarem um obstáculo à efectivação dos procedimentos de troca de informações e sem porem em causa ou prejudicar as investigações fiscais realizadas nos diversos Estados-membros<sup>298</sup>.

Por isso, desde logo, o reconhecimento destes direitos de participação e o seu exercício pelos contribuintes não podem redundar em expedientes dilatatórios ou inviabilizadores dos procedimentos de troca de informações.

---

<sup>297</sup> Cfr. OECD, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Tax information Exchange between OECD Member Countries, A Survey of Current Practices*, Paris, OECD, 1994, p. 32.

<sup>298</sup> Como afirma JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (“Taxpayer Protection...”, p. 471), “...these “participation rights” must be structured in such a way as to neither hinder to a large extent the flow of exchanges of information between countries nor seriously endanger or harm tax investigations carried out in other countries.”

Por outro lado, a fim de não prejudicar as investigações fiscais em curso num Estado-membro, é justificável que em determinadas situações, nomeadamente quando existam indícios de fraude fiscal<sup>299</sup>, os contribuintes sejam chamados a exercerem os seus direitos de participação após o procedimento de troca de informações ter ocorrido, ou seja, depois de as informações terem sido transmitidas<sup>300</sup>. No entanto, nestes casos – os quais, obviamente, devem ter um carácter de excepção –, logo que a comunicação do procedimento ao contribuinte se afigure passível de ser feita sem colocar em causa as investigações fiscais em curso no Estado-membro destinatário das informações, o contribuinte deve ter conhecimento das informações transmitidas e das razões, factuais e legais, que justificaram que não tenha tido conhecimento prévio desse procedimento<sup>301</sup>.

## 1.2. O âmbito dos direitos de participação

### 1.2.1. Perspectiva objectiva

A primeira questão que se coloca relativamente a estes direitos de participação dos contribuintes consiste em saber qual o âmbito objectivo sobre o qual eles se projectam. Por outras palavras, importa descortinar se tais direitos de participação devem ser reconhecidos aos

---

<sup>299</sup> O conceito legal de fraude fiscal e os requisitos normativamente estabelecidos para a sua verificação podem variar de um ordenamento jurídico nacional para outro. Consequentemente, para além da insegurança jurídica que essa diferente conceptualização pode acarretar – quanto a saber qual a legislação a considerar, se a do Estado-membro que pede ou a quem é transmitida a informação, se a do Estado-membro que a fornece –, o que se pretende que seja a excepção – o exercício *a posteriori* dos direitos de participação dos contribuintes – pode transformar-se na regra, sobretudo se se atender a que, não raras vezes, os procedimentos de troca de informações visam situações de fraude fiscal.

A melhor forma de ultrapassar estas questões seria a consagração de regras uniformes, a este respeito, nos diversos instrumentos legais comunitários atinentes à troca de informações fiscais.

Na falta dessa uniformização legal, propendemos a considerar que a factualidade em causa, em cada caso concreto, deve ser subsumida à legislação fiscal do Estado-membro transmissor das informações fiscais, a fim de se concluir, ou não, pela existência de fraude fiscal e, consequentemente, pelo exercício, *ex ante* ou *ex post*, dos direitos de participação dos contribuintes. Porquanto, entendemos que seguir o caminho oposto seria um factor acrescido de insegurança jurídica e dificultaria, ou mesmo impossibilitaria, o exercício efectivo dos direitos dos contribuintes.

<sup>300</sup> Nas palavras de JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (“Taxpayer Protection...”, p. 472), “...an adequate formula for preventing participation rights from hindering tax investigations carried out by the other country involved in the transfer of information is to allow such rights to be suspended where evidence of tax evasion exists;...”.

<sup>301</sup> Neste sentido, *idem, ibidem*.

contribuintes no âmbito de todas as modalidades de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia ou, pelo contrário, apenas em alguma(s) dela(s).

É consensual que aqueles direitos de participação devem ser conferidos aos contribuintes, pelo menos, no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais a pedido. No tocante aos procedimentos de troca automática de informações fiscais, não se afigura, desde logo, necessário o exercício desses direitos de participação, na medida em que esta modalidade de troca de informações fiscais versa sobre categorias quer de contribuintes, quer de impostos, ou seja, visa uma generalidade de situações, pelo que as informações fiscais que são veiculadas desta forma normalmente não respeitam a bens jurídicos especialmente sensíveis ou que requeiram uma especial protecção (*v. g.*, segredos empresariais e segredos profissionais); por outro lado, não se afigura recomendável garantir o exercício de tais direitos neste âmbito concreto porquanto poderia obstaculizar ou mesmo bloquear a eficácia das trocas automáticas de informações fiscais que decorre, essencialmente, do seu carácter sistemático<sup>302</sup>. Relativamente às trocas espontâneas de informações fiscais, a sua eficácia, *maxime* enquanto mecanismo antifraude, depende da especial discricção de que se devem revestir os respectivos procedimentos, a qual poderá ser incompatível com o reconhecimento dos referidos direitos de participação dos contribuintes. A forma de ultrapassar esta dificuldade de ordem prática passa por permitir que os contribuintes visados exerçam os seus direitos de participação *a posteriori*, isto é, após o respectivo procedimento de troca espontânea de informações fiscais ter ocorrido e, conseqüentemente, depois de as informações fiscais terem sido transmitidas<sup>303</sup>.

### **1.2.2. Perspectiva subjectiva**

Ainda numa perspectiva analítica genérica dos direitos de participação dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, importa agora determinar o seu âmbito subjectivo, isto é, quais os sujeitos a quem são reconhecidos esses direitos e que, portanto, os podem exercer.

---

<sup>302</sup> Esta é a posição assumida por JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*Intercambio de información y fraude...*, p. 354), à qual aderimos.

<sup>303</sup> Neste sentido, *idem, ibidem*.

Afigura-se evidente que tais direitos de participação devem ser reconhecidos aos sujeitos visados por aqueles procedimentos de troca de informações fiscais, sejam aqueles a quem se referem as informações requeridas e transmitidas, sejam aqueles que são a fonte dessas mesmas informações<sup>304</sup>.

Quando os contribuintes visados por um procedimento de troca de informações fiscais sejam residentes no Estado-membro transmissor das respectivas informações, não se colocam quaisquer dificuldades à efectivação dos referidos direitos de participação. Nas situações em que esses contribuintes não residam naquele Estado-membro, se a respectiva autoridade competente para a troca de informações fiscais tiver conhecimento do seu domicílio ou do domicílio do respectivo representante para efeitos fiscais, deve ser garantido o exercício dos mencionados direitos de participação<sup>305</sup>; na ausência desse conhecimento e inexistindo quaisquer meios que o permitam obter, entendemos que a autoridade competente do Estado-membro transmissor das informações fiscais não está obrigada à realização de qualquer diligência adicional tendo em vista assegurar o exercício dos direitos de participação dos contribuintes.

---

<sup>304</sup> Nas palavras de JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*ibidem*, p. 352), “los «derechos de participación» deben predicarse tanto de los obligados tributarios «fuente» como de los sujetos directamente afectados por la transmisión (aquellos a los que se refiere la información que va a ser suministrada)”; relativamente aos primeiros, refere este autor (*ibidem*, p. 341) que eles podem “...someter a control administrativo y jurisdiccional la decisión de las autoridades fiscales del Estado requerido de obtener y transmitir los datos solicitados por otro Estado; el tercero que ha sido requerido podría, por tanto, cuestionar el carácter obligatorio de intercambio de información, o bien atacar la decisión discrecional de la Administración tributaria de transmitir los datos solicitados argumentando que no pondera adecuadamente los intereses privados presentes en el caso (secreto profesional, «secretos empresariales»).”

<sup>305</sup> No ordenamento jurídico português, o artigo 19.º, n.º 4, da LGT estatui que os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por período superior a seis meses, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional; sequencialmente, o n.º 5 do mesmo artigo 19.º faz depender da designação daquele representante o exercício dos direitos dos referidos sujeitos passivos perante a Administração tributária, incluindo os de reclamação, recurso ou impugnação.

Constitui nosso entendimento que as considerações formuladas pelo TJUE no acórdão de 5 de Maio de 2011, *Comissão c. Portugal*, cit. (ver, *supra*, nota de rodapé 196) têm, *mutatis mutandis*, plena aplicação a esta disposição legal, pois como ali é referido: “47. (...) a obrigação de designar um representante fiscal não constitui uma resposta apropriada ou necessária ao «problema práctico» da impossibilidade, alegada pela República Portuguesa, de estabelecer relações directas com os contribuintes não residentes, devido à distância física que os separa das entidades administrativas em causa, sendo esta distância um empecilho ao bom funcionamento das referidas entidades. Com efeito, atendendo aos meios de comunicação modernos, seria possível obrigar os contribuintes não residentes a comunicarem às autoridades fiscais portuguesas uma morada noutro Estado-Membro, que não a República Portuguesa, para todas as notificações efectuadas por estas autoridades fiscais. Como realça a Comissão, nos casos em que seja essencial a presença física do contribuinte, bastaria dar-lhe a possibilidade de optar pela designação de um representante fiscal, em vez de impor uma obrigação geral de designação de tal representante.”

### 1.3. O direito de notificação

A consagração do direito de notificação tem por finalidade primeira dar a conhecer ao contribuinte visado por um procedimento de troca de informações fiscais entre Estados-membros da União Europeia quer a existência desse procedimento, quer o seu objecto. Assim, devem ser comunicados ao contribuinte os seguintes elementos: o Estado-membro que solicitou ou ao qual vão ser transmitidas as informações, os impostos a que estas se referem, o enquadramento legal do procedimento, as informações que vão ser comunicadas e os meios ao dispor do contribuinte para reagir à troca de informações<sup>306</sup>.

Este direito é, provavelmente, o mais relevante para os contribuintes visados por um procedimento de troca de informações fiscais entre Estados-membros da União Europeia. Efectivamente, a comunicação ao contribuinte da existência do procedimento, efectuada nos referidos moldes, é essencial para que este possa, posteriormente, exercer quer o direito de audição, quer o direito de impugnação. O direito de notificação é, pois, uma garantia do exercício e da eficácia desses outros direitos<sup>307</sup>. Para além desse aspecto, esta notificação afigura-se importante quer no sentido de impedir a verificação de erros materiais nas informações fiscais a serem transmitidas, quer no sentido de facilitar os procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estado-membros.

O exercício deste direito não deve retardar indevidamente os procedimentos de troca de informações fiscais, colocando em causa a respectiva eficácia, sobretudo na perspectiva do Estado-membro destinatário das informações fiscais. Por outro lado, podem existir excepções à notificação prévia, nomeadamente naqueles casos em que o pedido de informações tenha carácter urgente ou em que a sua realização possa colocar em causa o êxito de uma determinada investigação fiscal em curso; nestas situações, o direito de notificação deve ser postergado para momento ulterior à troca de informações fiscais.

Atendendo à relevância que a consagração e o exercício deste direito de notificação podem ter no desenrolar dos procedimentos de troca de informações fiscais, os Estados-membros cujas legislações nacionais o prevejam devem disso dar conhecimento aos outros

---

<sup>306</sup> Neste sentido, ver OECD, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *ob. cit.*, p. 32.

<sup>307</sup> Neste sentido, FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *El intercambio de información...*, p. 457; LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, p. 173.

Estados-membros para que estes saibam que os pedidos de informações fiscais que dirijam àqueles vão ser notificados aos contribuintes visados e, dessa forma, possam tomar as medidas que se lhes afigurarem oportunas<sup>308</sup>. Em face daquele conhecimento, o Estado-membro requerente pode, por exemplo, solicitar fundamentadamente ao Estado-membro requerido que, num determinado caso concreto, não efectue aquela notificação prévia ao contribuinte visado pelo procedimento de troca de informações fiscais; é óbvio que o Estado-membro requerido poderá, ou não, anuir a essa solicitação do Estado-membro requerente.

O direito de notificação constitui, pois, um indubitável elemento de protecção jurídica dos contribuintes visados pelos procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia e, na medida em que, por princípio, deve ser exercido previamente à transmissão de quaisquer informações, permite evitar a ocorrência de danos irreparáveis para os contribuintes<sup>309</sup>.

#### **1.4. O direito de audição**

O direito de audição é o segundo dos direitos de participação a serem conferidos aos contribuintes pelos Estados-membros da União Europeia no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais que estes estabelecem entre si. Poder-se-á afirmar que consubstancia uma decorrência lógica do direito de notificação, pois se o contribuinte é notificado e, portanto, tem conhecimento de que é visado numa concreta troca de informações fiscais, ele deve poder alegar o que tiver por oportuno para proteger os seus direitos.

O direito de audição pressupõe, pois, a obrigação de dar ao contribuinte visado por um procedimento de troca de informações fiscais entre Estados-membros da União Europeia a possibilidade de se pronunciar sobre o enquadramento fáctico e jurídico do caso concreto, antes de ser tomada a decisão de levar a efeito a transmissão de quaisquer informações. Apesar de dever ter em consideração os argumentos aduzidos pelo contribuinte no exercício do direito de

---

<sup>308</sup> Neste sentido, LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, p. 175.

<sup>309</sup> Nesse sentido, LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, pp. 178-181.



audição, é à autoridade competente do Estado-membro transmitente das informações fiscais que compete tomar a decisão final no sentido de transmitir, ou não, as informações em causa<sup>310</sup>.

O exercício do direito de audição será particularmente relevante naquelas situações em que possa estar em causa a divulgação de informações que contenham segredos empresariais do contribuinte visado pela troca de informações fiscais. Como tivemos já ocasião de explicar<sup>311</sup>, poderá não ser fácil, num caso concreto, descortinar se se está ou não perante um daqueles segredos e, por isso, a autoridade competente do Estado-membro transmitente das informações fiscais não deve poder decidir, por si só, se estão ou não em causa segredos daquele jaez; o contribuinte deve pois ser chamado a participar no procedimento conducente à tomada de decisão relativa à troca de informações fiscais. A melhor forma de promover essa participação do contribuinte será conceder-lhe o direito de audição naquelas situações em que existam dúvidas se a transmissão de determinadas informações fiscais pode conduzir ou não à revelação de segredos empresariais.

O direito de audição constitui, assim, um elemento acrescido de protecção da esfera jurídica dos contribuintes visados por procedimentos de troca de informações fiscais entre Estados-membros da União Europeia, devendo o seu exercício ser encarado de forma séria quer pelos contribuintes, quer pelas administrações fiscais nacionais, porquanto: aqueles são, desta forma, chamados a cooperar lealmente com estas autoridades públicas no esclarecimento das situações que lhes dizem respeito, tendo por finalidade a correcta aplicação das leis fiscais ao caso concreto e, de forma mais abrangente, a prossecução do princípio da justiça fiscal; por seu turno, essas mesmas autoridades têm de justificar, objectiva e fundamentadamente, qualquer excepção e/ou limitação que entendam introduzir ao exercício deste direito por parte daqueles contribuintes<sup>312</sup>.

---

<sup>310</sup> Neste sentido, ver OECD, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *ob. cit.*, p. 32.

<sup>311</sup> Ver, *supra*, o número 2 do ponto VI do Capítulo II.

<sup>312</sup> Neste sentido, LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, pp. 183-184.

## 1.5. O direito de impugnação

O direito de impugnação é o corolário lógico do catálogo de direitos de participação dos contribuintes visados por procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia.

O direito de impugnação permite ao contribuinte visado por um desses procedimentos de troca de informações fiscais conhecer todo os elementos do mesmo e submeter a controlo administrativo e/ou judicial a apreciação da respectiva legalidade, antes da transmissão de quaisquer informações ou posteriormente ao envio destas<sup>313</sup>.

O direito de impugnação que assiste ao contribuinte visado por um procedimento de troca de informações fiscais entre Estados-membros da União Europeia será exercido no seio do ordenamento jurídico do Estado-membro onde se encontram as informações que lhe são respeitantes. Nesse âmbito, aquele contribuinte poderá impugnar quer a obtenção das informações fiscais a serem transmitidas, quer a decisão de comunicar essas informações à autoridade competente do Estado-membro que delas é destinatária<sup>314</sup>. Estas são questões que, efectivamente, devem poder ser objecto de escrutínio, o que passa necessariamente pela apreciação jurídica da situação concreta – incidindo quer sobre a respectiva factualidade, quer sobre os fundamentos invocados para proceder à troca de informações fiscais –, a fim de verificar o respeito quer pelos princípios, quer pelos limites que enformam os procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia. A não ser assim, consideramos que o direito de impugnação, enquanto instrumento jurídico de protecção dos contribuintes, resultará desvirtuado e a sua eficácia será eminentemente teórica.

Noutra ordem de considerações, importa salientar que o exercício deste direito de impugnação não está circunscrito aos casos em que as informações fiscais a serem transmitidas

---

<sup>313</sup> Nas palavras de LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER (*ob. cit.*, p. 184), “...se trata del derecho a controlar la legalidad del intercambio de información planteando los recursos administrativos o judiciales que cuestionan ese proceder administrativo.” No mesmo sentido, ver OECD, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *ob. cit.*, p. 32.

O conceito de *impugnação* é aqui utilizado com o sentido que lhe é conferido por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (*Lições de Procedimento...*, p. 274), para o qual: “*Impugnar significa, (...), colocar em questão ou em crise, solicitar a fiscalização ou a sindicância de determinada actuação ou omissão com a qual não se concorda, podendo-se impugnar um comportamento através de uma dupla via: (i) ou recorrendo às vias administrativas, falando-se em impugnação administrativa (...); (ii) ou recorrendo aos tribunais, falando-se em impugnação judicial ou (mais rigorosamente) jurisdicional...*”.

<sup>314</sup> Neste sentido, LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, pp. 185-186.

são obtidas junto do próprio contribuinte visado pelo procedimento de troca de informações fiscais. Na realidade, este contribuinte pode exercer o direito de impugnação quer nos casos em que a Administração fiscal possua as informações a serem transmitidas, quer nas situações em que esta tenha de recorrer a terceiros (*v. g.*, instituições de crédito) para obter aquelas informações. Se assim não fosse, isto é, se se negasse a legitimidade do contribuinte para, num e noutro caso, exercer o seu direito de impugnação, estar-se-ia a fazer tábua rasa dos seus legítimos interesses – os quais podem resultar afectados pela troca de informações fiscais – e a comprometer seriamente a salvaguarda do seus direitos<sup>315</sup>.

O direito de impugnação é, pois, um elemento vital na protecção jurídica dos contribuintes visados por procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, cuja delimitação legal é efectuada no âmbito dos ordenamentos jurídicos nacionais e deverá ser o mais abrangente possível de modo a que a sua eficácia se projecte transversalmente em todas as etapas daqueles procedimentos.

## **2. O valor jurídico – probatório das informações fiscais trocadas entre as autoridades nacionais**

A definição e compreensão do alcance prático dos procedimentos de troca de informações fiscais passam necessariamente pela dilucidação do valor jurídico – probatório que as informações transmitidas têm no Estado-membro que as recebe<sup>316</sup>. Porquanto, é por essa via

---

<sup>315</sup> Como acertadamente salienta J. LÓPEZ MARTÍNEZ (“La impugnabilidad de los requerimientos de obtención de información por parte de los sujetos sobre los que se proyecta la transcendencia tributaria de la información solicitada”, *Crónica Tributaria*, n.º 64/1992, p. 128, *apud* LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, *ob. cit.*, p. 188), o maior óbice aqui existente ao exercício do direito de impugnação pelo contribuinte reside no facto de “*en la mayor parte de las ocasiones el sujeto seguirá ignorante de la existencia del requerimiento de información, a pesar de que la transcendencia de los datos requeridos se proyectará sobre su propia situación tributaria.*”

Nesta linha de raciocínio, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO (*Intercambio de información y fraude...*, p. 344) considera que, na maior parte destes casos, ao contribuinte apenas será permitido levar a efeito um “*control a posteriori de los intercambios de información que ha llevado a cabo una Administración tributaria; (...) [que] resulta ineficaz para impedir que se lleven a cabo transmisiones donde no se cumplen las condiciones preestablecidas para ello, ni tampoco sirve para permitir que la decisión adoptada por la Administración sea revisada por un tribunal al efecto de ponderar los intereses privados en conflicto.*” Ainda segundo este autor espanhol (*ibidem*), sempre que se verifique que foram efectuadas trocas de informações fiscais de forma ilegal “*...la persona afectada podría incoar un procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración, siempre que se hubiera causado daños antijurídicos; también podrían exigirse las responsabilidades administrativas o penales derivadas de tales actuaciones.*”

<sup>316</sup> Como bem refere JOSÉ ANDRÉ WANDERLEY DANTAS DE OLIVEIRA (“Asistencia mutua en el derecho tributario internacional con la finalidad de intercambio de información”, *in* Eusebio González García (Dir.) e Pollyana Vilar Mayer (Coord.), *Temas actuales de derecho tributario*,

que é possível aquilatar, por um lado, em que medida é que uma determinada informação veiculada no âmbito de um procedimento desta natureza pode ser utilizada pelas autoridades nacionais que a recebem e, por outro lado, quais as consequências da utilização dessa informação para o contribuinte visado pelo procedimento.

Analisados os instrumentos jurídicos europeus respeitantes à troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia, verificamos que, com exceção da Directiva 77/799/CEE do Conselho, todos contêm uma norma que prevê que as informações e os documentos obtidos pela autoridade requerida e transmitidos à autoridade requerente, no âmbito da troca de informações fiscais, podem ser invocados como elementos de prova pelas instâncias competentes do Estado-membro da autoridade requerente da mesma forma que as informações e os documentos semelhantes transmitidos por uma autoridade do mesmo Estado-membro<sup>317</sup>.

No entanto, nem as mencionadas normas, nem quaisquer outras do ordenamento jurídico europeu referem qual o valor jurídico-probatório conferido às informações e aos documentos de cariz fiscal trocados entre os Estados-membros, enquanto meios de prova admissíveis no âmbito do procedimento e do processo tributário.

A este respeito, na esteira de CALDERÓN CARRERO<sup>318</sup>, entendemos que a determinação do valor jurídico-probatório das informações dependerá de considerações de ordem formal e material, como sejam as referentes ao tipo de dados trocados, ao modo como foram obtidas as informações transmitidas e à concreta utilização que lhes for dada<sup>319</sup>.

---

Barcelona, J. M. Bosch Editor, 2005, pp. 174-176): *“Los conceptos información y prueba resultan íntimamente vinculados cuando la información puede garantizar la construcción de un hecho. Cuando esa construcción sea perfecta y completa, esa información puede caracterizar una prueba y ese hecho puede asumir el papel de un hecho jurídico. Consecuentemente la cualidad de la información es un parámetro directamente proporcional al riesgo de la prueba, es decir, cuanto mejor sea la información más fidedigna, contundente y completa será la prueba.*

(...)

*Podemos decir que el importante vínculo entre información y prueba, se concreta con el uso de la primera como elemento esencial de la segunda.”*

<sup>317</sup> Cfr. artigo 16.º, n.º 5, da Directiva 2011/16/UE do Conselho, artigo 42.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, artigo 56.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho e artigo 32.º do Regulamento (CE) n.º 2073/2004 do Conselho.

<sup>318</sup> No desenvolvimento desta temática, seguimos de perto este autor espanhol.

<sup>319</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude ...*, p. 303.

Relativamente ao tipo de dados que são trocados, desde logo resulta claro que uma mera comunicação de informações não tem o mesmo valor probatório do envio de documentos certificados. Na realidade, todos os documentos cuja autenticidade esteja certificada por qualquer forma aceite internacionalmente terão um elevado valor probatório para as autoridades administrativas e judiciais do Estado-membro que os recebe, contrariamente do que sucede com as declarações ou cópias de documentos enviadas sem qualquer garantia da sua fidedignidade, cujo valor probatório é diminuto, se não mesmo nulo<sup>320</sup>.

Por outro lado, não deverá ser concedida qualquer eficácia probatória aos meros indícios (v. g., de evasão ou fraude fiscais) que sejam recolhidos pela autoridade competente do Estado-membro transmitente das informações. Tais indícios poderão, apenas, ser considerados para efeitos de instauração de procedimentos investigatórios no Estado-membro a que pertence a autoridade tributária a quem são comunicados<sup>321</sup>.

Acresce que o valor probatório da informação transmitida dependerá também do conteúdo da mesma. Por isso, deve ser feita a distinção entre os documentos que contenham factos declarados por um contribuinte ou verificados directamente pelas autoridades competentes do Estado-membro que transmite as informações e os documentos que contenham meras apreciações ou qualificações jurídicas, porquanto aos primeiros deve ser atribuído um valor probatório muito superior<sup>322</sup>.

Quanto ao modo como foram obtidas as informações transmitidas, é inequívoco que este pode afectar o valor jurídico-probatório dessas informações no Estado-membro que as recebe, pois não é irrelevante que as mesmas tenham sido, ou não, obtidas em conformidade com a legislação e as práticas administrativas do Estado-membro que as obtém e transmite.

A este respeito existem posições diversas: umas preconizam que a Administração fiscal do Estado-membro que recebe as informações pode utilizá-las, mesmo que obtidas irregular ou ilegalmente no Estado-membro que as transmite, salvo se o seu próprio ordenamento jurídico

---

O acórdão do TJUE de 17 de Julho de 1997, *Pascoal & Filhos, Lda. c. Fazenda Pública*, processo C-97/95, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu), ilustra bem os problemas de ordem prática que podem ser suscitados pela utilização de informações obtidas através de procedimentos de troca de informações.

<sup>320</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude ...*, p. 303.

<sup>321</sup> Neste sentido, FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN, *La tutela de la Unión Europea...*, p. 59.

<sup>322</sup> *Idem, ibidem*, pp. 303-304.

proibir o uso de informações obtidas dessa forma<sup>323</sup>; outras defendem que o Estado-membro que recebe as informações apenas pode fazer uso delas, na medida em que a sua legislação interna permita obtê-las do mesmo modo pelo qual foram obtidas no Estado-membro que as transmite<sup>324</sup>.

Não acompanhamos nem uma, nem outra daquelas posições, optando, antes, por subscrever o entendimento de CALDERÓN CARRERO no sentido de ser necessário, caso a caso, analisar os poderes de obtenção de informações que são conferidos às administrações fiscais dos Estados-membros envolvidos num procedimento de troca de informações fiscais e, especialmente, verificar se as garantias que são consagradas no ordenamento jurídico do Estado-membro que recebe as informações são respeitadas pela concreta actuação das autoridades competentes do Estado-membro que as transmite<sup>325</sup>. Isto porque, é difícil estabelecer critérios que, aprioristicamente, permitam admitir ou excluir a utilização de informação obtida de forma irregular ou ilegal no Estado-membro que a transmite; acresce que aquilo que se considera irregular ou ilegal no Estado-membro transmitente da informação pode ser absolutamente admissível no Estado-membro que recebe a informação <sup>326</sup>. Por isso, as informações que são transmitidas por um Estado-membro a outro Estado-membro devem ser acompanhadas por um relatório que descreva a forma como elas foram obtidas pela autoridade competente do Estado-membro transmitente, tendo em vista, no Estado-membro que as recebe, evitar a arbitrariedade na valoração das mesmas e assegurar o efectivo respeito pelos direitos de defesa e pelas garantias processuais dos contribuintes consagradas na respectiva legislação interna<sup>327</sup>.

No tocante à concreta utilização que é dada aos dados transmitidos por meio de um procedimento de troca de informações, já vimos que as normas europeias que regem esta matéria estatuem restrições ao uso de tais dados. Assim, quando as informações sejam utilizadas em procedimentos administrativos ou processos judiciais distintos dos expressamente

---

<sup>323</sup> Neste sentido, KLAUS VOGEL, *Klaus Vogel on Double Taxation...*, artigo 26, parágrafo 106, *apud* JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 305.

<sup>324</sup> Neste sentido, C. SACCHETTO, "La colaboración internacional en materia tributaria", *Boletín del IFI*, núm. 15, Barcelona, s. n., 1998, pp. 5-6, *apud* JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 305.

<sup>325</sup> JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude...*, p. 306.

<sup>326</sup> *Idem, ibidem*.

<sup>327</sup> *Idem, ibidem*, pp. 306-307.

previstos e autorizados no âmbito daquelas normas europeias, não lhes poderá ser reconhecido qualquer valor probatório<sup>328</sup>.

Dito isto, afigura-se, pois, evidente que é ao legislador nacional que incumbe a tarefa de determinar o valor jurídico-probatório das informações e documentos de carácter fiscal trocados entre as autoridades competentes dos Estados-membros da União Europeia, devendo, para tal, ser tidos em consideração os aspectos que vimos de referir. Acresce que o referido valor jurídico-probatório deve ser determinado pelo ordenamento jurídico do Estado-membro que recebe as informações, pois é aí, no âmbito de procedimentos e/ou processos tributários em curso, que as informações e os documentos com relevância fiscal transmitidos pela autoridade competente de outro Estado-membro vão ser concretamente utilizados e aplicados na determinação da situação jurídico-fiscal do(s) contribuinte(s) visado(s) pela troca de informações fiscais<sup>329</sup>.

### III. NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS

#### 1. Os princípios constitucionais da tributação

Os princípios constitucionais que regem a tributação no nosso ordenamento jurídico podem ser divididos em dois grupos<sup>330</sup>: por um lado, aqueles que fixam limites de ordem formal,

---

<sup>328</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>329</sup> Em sentido contrário, FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN (*La tutela de la Unión Europea...*, p. 58) preconiza que “...*debe ser el ordenamiento jurídico del Estado requerido, dado que el Estado cuando presta la asistencia tributaria lo hace según las prescripciones de su ordenamiento jurídico, de hecho, cuando intercambia información que está en su poder, ésta habrá sido obtenida por su administración de acuerdo con su ordenamiento jurídico, y si la tiene que obtener como consecuencia de un intercambio rogado de información, está claro que el principio de equivalencia exige que actúe según su ordenamiento jurídico. Luego, (...) no cabe que el Estado requirente condicione la eficacia probatoria de las informaciones consideradas como elementos de prueba según el ordenamiento del Estado requerido, a pesar de que los mismos fueran considerados insuficientes por el ordenamiento del Estado requirente para oponerlos con éxito a un obligado tributario.*”

Não concordamos com este autor por duas ordens de razões: primeiramente, afigura-se-nos que são confundidos dois aspectos distintos, por um lado, a forma como são obtidas as informações fiscais a serem transmitidas, e, por outro lado, o valor jurídico-probatório dessas informações, o qual pode resultar afectado por aquela, mas que com ela não se confunde; em segundo lugar, esta posição obrigaria a que as autoridades e os tribunais fiscais do Estado-membro destinatário das informações tivessem que valorar juridicamente os elementos probatórios carreados, por esta via, para os respectivos procedimentos e processos tributários, com base numa legislação emanada de outro ordenamento jurídico nacional, o que não se afigura aceitável, sobretudo numa matéria tão sensível como é a dos meios de prova e respectiva valoração jurídica.

<sup>330</sup> Neste sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p.132.

isto é, limites relativos “*a quem pode tributar, ao como tributar e ao quando tributar*”<sup>331</sup>, nos quais surgem os princípios da legalidade fiscal, da segurança jurídica e da proibição do referendo fiscal<sup>332</sup>; por outro lado, aqueles que fixam limites de ordem material, isto é, limites relativos “*ao que e ao quanto tributar*”<sup>333</sup>, em que temos os princípios da igualdade fiscal, da não discriminação da família, do respeito pelos direitos fundamentais e do respeito pelo princípio do Estado social<sup>334</sup>.

Atento o objecto do nosso estudo, debruçar-nos-emos apenas sobre aqueles princípios constitucionais que se nos afiguram relevantes na perspectiva dos procedimentos de troca de informações fiscais entre Portugal e os demais Estados-membros da União Europeia.

## **1.1. Os limites formais da tributação**

### **1.1.1. O princípio da legalidade fiscal**

A forma como o princípio da legalidade fiscal<sup>335</sup> foi classicamente concebido, que pode ser resumida pela expressão anglo-saxónica “*no taxation without representation*”, atribuí ao Parlamento, enquanto instituição representante dos contribuintes, a competência exclusiva para a aprovação da legislação fiscal.

Este princípio pode ser desdobrado em dois subprincípios<sup>336</sup>:

a) O princípio da reserva de lei formal, segundo o qual deve existir uma intervenção de lei parlamentar, seja uma intervenção de carácter material, fixando a disciplina dos impostos, seja uma intervenção de carácter formal, destinada a autorizar o Governo, as Assembleias Legislativas Regionais ou as Assembleias Municipais a estabelecer, dentro das directrizes

---

<sup>331</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>332</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>333</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>334</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>335</sup> Para um estudo desenvolvido deste princípio, ver ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.

<sup>336</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p. 135.



constantes da respectiva lei de autorização legislativa, aquela disciplina (artigos 165.º, n.º 1, alínea i), 1.ª parte, 227.º, n.º 1, alínea i) e 238.º, n.º 4, da CRP);

b) O princípio da reserva material de lei, também designado por princípio da tipicidade, do qual decorre a exigência de que a lei (lei da Assembleia da República, decreto-lei autorizado, decreto legislativo regional ou regulamento autárquico) contenha a disciplina essencial da matéria reservada que, nos termos do disposto no artigo 103.º, n.º 2, da CRP, compreende a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes<sup>337</sup> relativamente a cada imposto.

O artigo 8.º da LGT prevê o princípio da legalidade tributária nos seguintes termos:

*“Artigo 8.º*

*1 - Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais.*

*2 - Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária:*

*a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade;*

*b) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias;*

*c) A definição das obrigações acessórias;*

*d) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal;*

*e) As regras de procedimento e processo tributário.”*

---

<sup>337</sup> Como refere JOSÉ CASALTA NABAIS (*ibidem*), relativamente às garantias dos contribuintes, “a reserva apenas é exigida se e na medida em que estas sejam objecto de restrição ou condicionamento e já não quando forem objecto de ampliação ou alargamento”, sendo que esta é uma reserva que “só tem autonomia na medida em que se refira a garantias não fundamentais dos contribuintes, pois se se tratar de garantias fundamentais já estão sob a alçada da reserva de lei constante da al. b) do n.º 1 do referido art. 165.º da CRP.”

NUNO SÁ GOMES (“As garantias dos contribuintes numa perspectiva internacional”, *in Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 169, Lisboa, DGCI, Centro de Estudos Fiscais, 1993, pp. 54-55), define as garantias dos contribuintes como sendo “direitos de protecção ou defesa, contra os abusos do poder tributário e judicial, quer na criação, quer na aplicação dos tributos e, portanto, quer face ao poder legislativo, quer perante o poder administrativo e judicial, e abrangendo, quer garantias materiais, quer garantias processuais.”

A respeito desta norma legal, JOSÉ CASALTA NABAIS<sup>338</sup> afirma que o princípio da legalidade tributária dela constante “*é um princípio legal e não um princípio constitucional*” e, nessa medida, o seu n.º 1 afigura-se “*inútil dado sujeitar a esse princípio legal matérias sujeitas ao correspondente princípio constitucional*”.

Noutra ordem de considerações, aderimos ao pensamento de SALDANHA SANCHES no sentido de considerar ainda aplicável, no âmbito fiscal, o princípio da reserva de norma jurídica para todos os actos administrativos ablativos<sup>339</sup>, o qual “*não pode deixar de ter uma larga aplicação nos casos (...) em que são postos a cargo do contribuinte deveres de cooperação (ou ónus) como forma de garantir a aplicação da lei fiscal. Trata-se daquelas numerosas situações em que só na norma jurídica infra-legal pode encontrar-se uma definição tendencialmente exacta dos deveres do contribuinte, para que este possa escolher com segurança qual a conduta que deverá adoptar e para que a Administração encontre, para a sua actuação, a habilitação inequívoca.*”<sup>340</sup>

### **1.1.2. O princípio da segurança jurídica**

O princípio da segurança jurídica enforma toda a ordem jurídica “*na relação comunicativa que estabelece com os cidadãos e que permite a estes tomarem as suas decisões com possibilidade de previsão das consequências*”<sup>341</sup>. Este princípio está contido na ideia de “*Estado de direito democrático*” constante do artigo 2.º da CRP e no âmbito do Direito Fiscal aplica-se, desde logo, ao legislador, limitando-o em dois sentidos<sup>342</sup>: por um lado, na elaboração de normas retroactivas (desfavoráveis) – absorvido, em larga medida, pelo princípio da não

---

<sup>338</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p. 138.

<sup>339</sup> Segundo a definição de SÉRVULO CORREIA (*Legitimidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, Almedina, 1987, p. 289, *apud* J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, p. 124), actos administrativos ablativos são todos aqueles que “*constituem na esfera jurídica do destinatário, obrigações, ónus ou sujeições, e os que extinguem direitos potestativos, poderes e faculdades ou estabelecem limites ao seu exercício.*”

<sup>340</sup> J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, p. 124.

<sup>341</sup> *Idem, ibidem*, p. 169.

<sup>342</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p. 144.

retroactividade dos impostos contido no artigo 103.º, n.º 3, da CRP<sup>343</sup> – e, por outro lado, na livre revogação e alteração das leis fiscais (favoráveis). Ademais, este princípio aplica-se também aos operadores jurídicos, nomeadamente à Administração fiscal, se e na medida em que lhes seja conferida uma margem legal de livre decisão cujo parâmetro imediato seja a CRP<sup>344</sup>.

Importa salientar que deste princípio não decorre *“um imperativo de segurança “a todo o preço”, que só seria plenamente alcançado pela imutabilidade da lei fiscal e a proibição da sua modificação; estamos, sim, perante a tentativa de definição de princípios mínimos de estabilidade sem os quais se não pode obter uma efectiva segurança jurídica.”*<sup>345</sup>

## **1.2. Os limites materiais da tributação**

### **1.2.1. O princípio da igualdade fiscal**

O princípio da igualdade fiscal é uma expressão específica do princípio geral da igualdade, sendo aferido através da capacidade contributiva, o que implica igual imposto para aqueles que disponham de igual capacidade contributiva – igualdade horizontal – e imposto diferente, qualitativa ou quantitativamente, para aqueles que disponham de diferente capacidade contributiva na proporção dessa diferença – igualdade vertical<sup>346</sup>. Significa isto que aquilo que a lei deve garantir, na sua aplicação, não é um resultado igual para cada contribuinte, mas sim uma diferenciação de resultados correspondente à efectiva diferença existente entre os contribuintes.

---

<sup>343</sup> Não foi totalmente absorvido na medida em que o princípio da segurança jurídica *“também serve de critério de ponderação em situações de retroactividade imprópria, inautêntica ou falsa, bem como em situações em que, não se verificando qualquer retroactividade, própria ou imprópria, há que tutelar a confiança dos contribuintes depositada na actuação dos órgãos do Estado”* (*idem, ibidem*, p. 145).

<sup>344</sup> *Idem, ibidem*, p. 144.

<sup>345</sup> J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, p. 171.

<sup>346</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p. 149. Como salienta RITA CALÇADA PIRES (*ob. cit.*, p. 78), estão interligadas com o princípio da capacidade contributiva as preocupações quer de igualdade horizontal – *“todos aqueles que detenham a mesma capacidade contributiva, i.e., que estejam em igualdade de circunstâncias, devem ter o mesmo tratamento fiscal, ou seja, devem ter a mesma tributação”* –, quer de igualdade vertical – aqui *“o que se pretende salvaguardar, na continuidade do espírito da solidariedade social e da redistribuição, é um tratamento fiscal diferenciado para todos aqueles que tenham diversas capacidades contributivas e na medida dessa diversidade.”*

A capacidade contributiva, enquanto critério de tributação, consubstancia, pois, um princípio enformador do ordenamento jurídico tributário, sendo *“simultaneamente um axioma ético e a síntese de princípios constitucionais vinculativos para o legislador.”*<sup>347</sup> A igualdade fiscal só pode, efectivamente, ser alcançada se o legislador fiscal adoptar, como objecto dos impostos, factos que indiciem a capacidade contributiva de cada sujeito passivo<sup>348</sup> e dotar a Administração fiscal dos meios adequados para obter o cumprimento da lei fiscal. Porquanto, é inequívoco que para assegurar a igualdade fiscal, o legislador fiscal tem de garantir uma efectiva distribuição dos encargos fiscais, seja por via da sua formulação normativa, seja através do seu cumprimento generalizado<sup>349</sup>.

### **1.2.2. O princípio do respeito pelos direitos fundamentais**

Atento o disposto nos artigos 8.º, n.º 1 e 16.º, n.º 1, da CRP, os direitos fundamentais reconhecidos e protegidos no ordenamento jurídico da União Europeia – seja por via da CDFUE, seja através da CEDH, nos termos previstos no artigo 6.º do TFUE –, também devem ser reconhecidos e garantidos no contexto da ordem jurídica portuguesa no concernente à tributação<sup>350</sup>, sendo que os encontramos todos consagrados na CRP<sup>351</sup>.

---

<sup>347</sup> J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, p. 228.

<sup>348</sup> Como afirma JOSÉ CASALTA NABAIS (*ob. cit.*, p. 151), *“...constituindo a ratio ou a causa da tributação, este princípio [da capacidade contributiva] afasta o legislador fiscal do arbitrio, obrigando-o a que, na selecção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto e matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto.”* Como refere RITA CALÇADA PIRES (*ob. cit.*, p. 78), *“a construção de um sistema fiscal justo passa pela adopção do princípio da capacidade contributiva”* através do qual *“o legislador fiscal garante a observância das especificidades pessoais e familiares do contribuinte, garantindo que este último apenas é tributado com base na sua efectiva possibilidade de contribuir para as despesas colectivas”,* assim se protegendo *“o património e a necessária disponibilidade dos rendimentos pelo contribuinte, afectando-se à tributação apenas aquilo que está fora do necessário para a sobrevivência e para o desenvolvimento daquele sobre quem recai o imposto.”* Ainda quanto ao princípio da capacidade contributiva, DIOGO LEITE DE CAMPOS (*O sistema tributário no Estado dos cidadãos*, Coimbra, Almedina, 2006, p. 59) diz que este *“...é uma exigência do estatuto da pessoa e um fundamento do sistema tributário. Deve considerar-se que é da correcta aplicação pelo intérprete e pelo legislador das normas que impõem o respeito pela capacidade contributiva que decorre a justificação do sistema tributário.”*

<sup>349</sup> Neste sentido, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, p. 211.

<sup>350</sup> Neste sentido, NUNO SÁ GOMES, *loc. cit.*, p. 76.

Ver, *supra*, o número 3. do ponto I deste Capítulo.

<sup>351</sup> Como salientam J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA (*ob. cit.*, p. 376): *“No caso de direitos [fundamentais] de origem jus-internacional, acresce a sua primazia sobre leis internas, nos termos gerais da supremacia do direito internacional na ordem interna (...), que*

Nessa medida, *“as garantias dos contribuintes que vigoram na ordem interna portuguesa enquanto aspectos dos direitos fundamentais, têm fontes constitucionais, legais e internacionais, abrangendo quer fontes intencionais ou voluntárias (tratados, acordos internacionais e direito derivado), quer fontes não intencionais ou não voluntárias (direito internacional não escrito: princípios gerais e costume internacional).”*<sup>352</sup>

Sendo assim, nos termos do disposto no artigo 18.º, n.º 1, da CRP – *“os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas”* –, quer o legislador fiscal, quer a Administração fiscal, quer os tribunais que julguem litígios de índole fiscal estão adstritos à estreita observância dos seguintes direitos fundamentais<sup>353</sup>: o acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva (artigo 20.º da CRP), o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar (artigo 26.º, n.º 1, da CRP), o direito à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação (artigos 13.º, n.º 2, e 26.º, n.º 1, da CRP), o direito à protecção dos dados pessoais (artigo 35.º da CRP), o direito de propriedade privada (artigo 62.º da CRP) e os direitos e garantias perante a Administração (artigo 268.º da CRP).

## **2. O enquadramento jurídico da troca de informações fiscais com os Estados-membros da União Europeia**

O regime jurídico português em matéria de troca de informações fiscais com os demais Estados-membros da União Europeia está, desde logo, parametrizado pelas normas jurídicas de Direito da União, seja as constantes do TUE e do TFUE, seja as insitas nos instrumentos jurídicos europeus que regem esta matéria e que vimos referenciando ao longo deste estudo.

---

*vale por maioria de razão em relação ao direito internacional dos direitos humanos. Por isso, são normas de valor reforçado na ordem interna, material e formalmente, perante a Constituição (e no caso do direito da UE, nem isso).”*

<sup>352</sup> NUNO SÁ GOMES, *loc. cit.*, p. 59.

<sup>353</sup> Como referem J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA (*ob. cit.*, p. 383): *“A primeira das «entidades públicas» subordinadas aos direitos, liberdades e garantias é o Estado (em sentido estrito), quer enquanto legislador, quer enquanto administração, quer enquanto juiz. O primeiro não pode emitir normas incompatíveis com os direitos fundamentais, sob pena de inconstitucionalidade; a segunda, quer no âmbito da «administração coactiva», quer no âmbito da «administração de prestações», está igualmente obrigada a respeitar e dar satisfação aos direitos fundamentais. O terceiro está obrigado a decidir o direito para o caso em conformidade com as normas garantidoras de direitos, liberdades e garantias...”*

No entanto, existem diversas normas jurídicas nacionais – inseridas em diplomas legais avulsos ou em compêndios legais – a que importa atender para efectuar um correcto e amplo enquadramento dos procedimentos de troca de informações fiscais entre Portugal e os outros Estados-membros da União Europeia, no âmbito do nosso ordenamento jurídico.

### **2.1. O Decreto – Lei n.º 127/90, de 17 de Abril**

No âmbito das normas jurídicas nacionais, importa destacar o Decreto – Lei n.º 127/90, de 17 de Abril<sup>354</sup>, pelo qual o Governo, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 1.º da Lei n.º 96/89, de 12 de Dezembro e nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 201.º da CRP, procedeu à transposição da Directiva 77/799/CEE do Conselho para a ordem jurídica portuguesa.

No artigo 2.º desse diploma legal encontramos consagrado o princípio geral da troca de informações fiscais com os Estados-membros da União Europeia, sendo aí estabelecido que a autoridade competente portuguesa prestará à autoridade competente do outro Estado-membro, relativamente a uma situação concreta, as informações importantes e necessárias à correcta determinação dos impostos sobre o rendimento e o património e dos impostos sobre os prémios de seguro.

Em seguida, o respectivo artigo 3.º prevê, no seu n.º 1, que aquela troca de informações fiscais pode ocorrer segundo as modalidades de troca de informações a pedido, troca de informações espontânea e troca de informações automática. Nos números seguintes deste artigo, o legislador aludiu especificadamente às circunstâncias em que ocorre cada uma daquelas modalidades de troca de informações fiscais. Assim, no n.º 2 é estabelecido que a troca de informações a pedido ocorre sempre que seja solicitada pela autoridade competente de um Estado-membro. O n.º 3 estatui que a prestação espontânea de informações ocorre quando: a autoridade competente portuguesa tenha razões para presumir que existe isenção ou redução anormais de imposto noutra Estado-membro; um contribuinte obtenha em Portugal uma isenção

---

<sup>354</sup> Este diploma legal foi alterado pelo Decreto – Lei n.º 52/93, de 26 de Fevereiro, pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, pelo Decreto – Lei n.º 235/96, de 7 de Dezembro, pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, pelo Decreto – Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro e pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

De ora em diante designado “Decreto – Lei n.º 127/90”.

ou redução de imposto que devesse implicar, para ele, a sujeição a imposto ou um agravamento da tributação num outro Estado-membro; os negócios entre um contribuinte de Portugal e um contribuinte de outro Estado-membro, nos quais intervenham um estabelecimento estável desses contribuintes ou um ou mais terceiros, que se encontrem num ou em mais países diferentes, conduzam a uma diminuição do imposto em Portugal, noutra Estado-membro ou em ambos; a autoridade competente portuguesa tenha razões para presumir a existência de uma diminuição de imposto resultante de transferência fictícia de lucros no interior de grupos de empresas; e em consequência das informações comunicadas pela autoridade competente de outro Estado-membro, sejam obtidas em Portugal informações que possam ser úteis à determinação do imposto nesse outro Estado-membro. Por último, o n.º 4 preceitua que a troca de informações automática ocorre regularmente e tem por objecto apenas as categorias de informações previamente determinadas por acordo entre as respectivas autoridades competentes.

No Decreto – Lei n.º 127/90 encontramos positivados os princípios que regem os procedimentos de troca de informações fiscais, os princípios referentes ao uso das informações fiscais transmitidas e os limites à troca de informações fiscais<sup>355</sup>.

Os princípios que regem os procedimentos de troca de informações fiscais entre Portugal e os demais Estados-membros da União Europeia estão assim previstos neste diploma legal:

a) O princípio da equivalência está contido na alínea a) do artigo 4.º: não pode ser prestada nenhuma informação se impuser a obrigação de efectuar diligências ou de transmitir informações, quando a promoção dessas diligências ou a recolha das informações solicitadas violar a legislação ou a prática administrativa nacionais;

---

<sup>355</sup> Afigura-se-nos que na elaboração deste diploma legal foi adoptada uma técnica legislativa menos correcta, porquanto estes aspectos do regime jurídico das trocas de informações fiscais foram misturados numa mesma norma (artigo 4.º) e, pior ainda, sem que tenham sido tratados na totalidade, pois vamos encontrar disposições contidas noutras normas que são referentes a aspectos abordados naquela. Assim, por razões de clareza e de sistematicidade, melhor teria sido que o legislador tivesse redigido três normas distintas: uma conteria os princípios que regem os procedimentos de troca de informações fiscais; outra preveria os princípios referentes ao uso das informações fiscais transmitidas; e uma outra ocupar-se-ia dos limites à troca de informações fiscais.

Ver, *supra*, pontos V e VI do Capítulo II.

b) O princípio da reciprocidade está contemplado nas alíneas b) e c) do artigo 4.º: nenhuma informação será prestada se implicar despesa desproporcionada e não serão prestadas quaisquer informações se o Estado-membro que as solicita não se encontrar, por razões de facto ou de direito, em situação de fornecer o mesmo tipo de informações;

c) O princípio da subsidiariedade está previsto na alínea i) do artigo 4.º: nenhuma informação será prestada, no caso de troca de informações a pedido, se o Estado-membro requerente não tiver esgotado as fontes habituais de informação que teria podido usar, consoante as circunstâncias, para obter as informações solicitadas sem correr o risco de prejudicar a obtenção do resultado pretendido;

d) O princípio da actuação por conta própria está estatuído no n.º 1 do artigo 5.º: a recolha de informações é efectuada nas modalidades e nos limites previstos pelas normas portuguesas relativas à determinação dos impostos abrangidos pelas trocas de informações fiscais, devendo, para tal, a autoridade portuguesa ou a autoridade a que se tenha dirigido proceder como se agisse por conta própria ou a pedido de uma autoridade nacional.

No tocante aos princípios referentes ao uso das informações fiscais transmitidas, estes estão estabelecidos nos seguintes termos:

a) O princípio da especialidade está contido nos n.ºs 3, *in fine*, 5 e 6 do artigo 7.º: as informações recebidas são unicamente utilizadas para fins fiscais ou para efeitos de processos que impliquem a aplicação de sanções contra-ordenacionais, contravencionais ou administrativas, instaurados para a determinação ou o controlo administrativo da determinação do imposto, ou com ele relacionados; ademais, as informações só podem ser utilizadas em audiências públicas ou em julgamento se a autoridade competente do Estado-membro requerido não se opuser no momento em que as presta pela primeira vez.

b) O princípio da confidencialidade está previsto na alínea e) do artigo 4.º e nos n.ºs 1, 2, 3 e 4 do artigo 7.º: não será prestada nenhuma informação se a autoridade competente do outro Estado-membro não estiver obrigada, ou não se obrigar, a respeitar o segredo referente à informação, segundo regras que sejam pelo menos tão estritas como as vigentes em Portugal; por outro lado, qualquer informação recebida de outro Estado-membro é conservada secreta, do mesmo modo que as informações recolhidas em aplicação da legislação portuguesa, sendo que



a autoridade competente portuguesa pode obrigar-se a condições de sigilo mais exigentes, se tal resultar das normas vigentes no outro Estado-membro; acresce que as informações recebidas só são facultadas às pessoas directamente encarregadas da determinação do imposto ou do controlo administrativo dessa determinação, podendo ainda as informações ser reveladas por ocasião de processo judicial ou de processo que implique a aplicação de sanções contra-ordenacionais, contravencionais ou administrativas, relacionado com a determinação ou o controlo administrativo da determinação do imposto, mas apenas às pessoas que tenham intervenção directa nesses processos.

Por fim, os limites referentes à troca de informações fiscais entre Portugal e os outros Estados-membros da União Europeia estão previstos na alínea f) do artigo 4.º: não poderá ser prestada nenhuma informação se revelar um segredo comercial, industrial ou profissional ou um processo comercial ou a sua divulgação atentar contra a segurança ou ordem públicas.

Noutra ordem de considerações, o artigo 6.º do Decreto – Lei n.º 127/90 consagra dois dos direitos de participação dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais interestaduais <sup>356</sup>. Efectivamente, aquela norma legal reconhece que os contribuintes têm os seguintes direitos de participação no quadro das trocas de informações fiscais entre Portugal e os outros Estados-membro da União Europeia:

a) O direito de notificação<sup>357</sup>: nos termos do n.º 1, a autoridade competente portuguesa notificará a pessoa relativamente à qual são prestadas as informações da comunicação a efectuar, com a indicação da autoridade requerente destinatária da informação e a natureza desta, sendo que, como previsto no n.º 5, as informações não devem ser fornecidas antes de decorridos 30 dias após a mencionada notificação; contudo, como decorre do n.º 2, não haverá lugar à referida notificação prévia nos seguintes casos: se se tratar de prestação automática ou espontânea de informações; e se a notificação for susceptível de prejudicar as investigações

---

<sup>356</sup> Ver, *supra*, número 1 do ponto II deste Capítulo.

<sup>357</sup> ISABEL MARQUES DA SILVA (“Dever de correcta notificação dos meios de defesa ao dispor dos contribuintes, boa-fé e protecção da confiança”, *Direito e Justiça*, Volume 14, tomo 2 (2000), Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Ciências Humanas, p. 283) salienta que “constitui direito fundamental dos cidadãos enquanto administrados, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, o direito à notificação dos actos administrativos, na forma prevista na lei (artigo 268.º, n.º 3 da CRP), não oferecendo dúvida de que tal garantia constitucional abrange igualmente os actos tributários, porque praticados por órgãos da administração, ou atendendo à identidade de natureza entre actos administrativos e actos tributários.”

sobre fraude e evasão fiscais noutro Estado-membro e a respectiva autoridade competente solicitar expressamente que não haja lugar àquela notificação;

b) O direito de audição<sup>358</sup>: nos termos do n.º 3, a pessoa notificada poderá apresentar à autoridade competente as razões pelas quais as informações não devem ser transmitidas.

Uma última nota a respeito deste artigo 6.º do Decreto – Lei n.º 127/90, para salientar que, como decorre do respectivo n.º 4, sempre que a prestação de informações solicitada deparar com obstáculos ou for recusada, a autoridade competente deve informar o requerente do impedimento ou dos fundamentos da recusa.

## **2.2. A tutela jurisdicional efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes**

### **2.2.1. Considerações prévias**

O artigo 20.º, n.º 1, da CRP estatui que *“a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos”*, consagrando, assim, no ordenamento jurídico português, o direito à tutela jurisdicional efectiva, o qual é, como vimos anteriormente, um direito fundamental constituindo, ele mesmo, *“uma garantia imprescindível da protecção de direitos fundamentais, sendo, por isso, inerente à ideia de Estado de direito”*<sup>359</sup>.

Por outro lado, o 268.º da CRP preceitua no seu n.º 4 que *“é garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos,*

---

<sup>358</sup> O direito de audição está previsto no artigo 60.º da LGT, enquanto forma de concretização de um dos princípios estruturantes do procedimento tributário: o princípio da participação. A este propósito, J. L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA (*“Audição – participação – fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária”*, in AA. VV., *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 279-280) referem o seguinte: *“O direito de audição do sujeito passivo é uma situação jurídica complexa que pode, tecnicamente, ser configurada com um encargo material ou ónus de cooperação, ainda que não um verdadeiro dever de cooperação. Não se trata de um dever, porque o contribuinte pode não ter interesse em participar na audição (...) e também porque do seu não exercício não resulta uma sanção directa. A sua configuração como ónus resulta do facto de a participação na audição poder ser a forma mais adequada para a defesa de um interesse legítimo do contribuinte, conduzindo o seu não exercício a um enfraquecimento objectivo da sua posição procedimental, nomeadamente porquanto o seu exercício iria redefinir os termos em que a Administração poderia e deveria aperfeiçoar a sua fundamentação.”*

<sup>359</sup> J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *ob. cit.*, p. 408.

*incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos devidos e a adopção de medidas cautelares”.*

Sendo assim, aos contribuintes visados por procedimentos de troca de informações fiscais entre Portugal e os demais Estados-membros da União Europeia deve ser reconhecido, para além dos direitos de notificação e de audição – previstos no Decreto – Lei n.º 127/90 –, o direito de impugnação<sup>360</sup> e, nessa medida, eles devem poder submeter a controlo judicial a apreciação da legalidade das trocas de informações fiscais<sup>361</sup>, sob pena de se estar a violar os direitos de acesso aos tribunais e de recurso contencioso.

Como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, o processo tributário apresenta-se como um contencioso pleno, o que significa *“que o contribuinte pode, em geral, defender as suas posições jurídicas em todas as situações em que a sua esfera jurídica se encontre afectada, seja nas situações em que existe uma actuação administrativa (contencioso de segundo grau ou “contencioso por acção”), seja nas situações em que essa actuação, devendo existir, não existe (contencioso de primeiro grau ou “contencioso por omissão)”*”, estamos, assim, perante um *“contencioso completo ou tutela jurisdiccional efectiva”*<sup>362</sup>. Deste modo, importa, então, dilucidar quais são os meios contenciosos de que os contribuintes dispõem para tutelarem jurisdicionalmente os seus direitos e interesses legalmente protegidos no âmbito dos referidos procedimentos de troca de informações fiscais.

### **2.2.2. As providências cautelares a favor dos contribuintes**

O primeiro dos meios contenciosos ao dispor dos contribuintes é de natureza cautelar e consubstancia-se na possibilidade, prevista no artigo 147.º, n.º 6, do CPPT, de aqueles

---

<sup>360</sup> Ver, *supra*, o número 1.5. do ponto II deste Capítulo III.

<sup>361</sup> Podendo accionar, previamente e sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão (que, nos termos do disposto no artigo 47.º, n.º 1, do CPPT, vigora no procedimento tributário e segundo o qual a mesma pretensão do contribuinte não pode *“ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária”*), um controlo de carácter administrativo: o procedimento de recurso hierárquico, previsto no artigo 80.º da LGT e nos artigos 66.º e 67.º do CPPT, o qual, como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (*Lições de Procedimento...*, p. 227), constitui *“uma garantia administrativa que, em geral, consiste em solicitar ao superior hierárquico da entidade que praticou um acto uma nova apreciação deste. Em abstracto, tal apreciação tanto pode incidir sobre a legalidade como sobre o mérito do acto apreciado.”*

<sup>362</sup> *Idem, ibidem*, p. 234. No desenvolvimento desta temática, seguimos de perto este autor.

requererem ao Tribunal a adopção de providências cautelares contra a Administração, sendo, para tal, necessário que os contribuintes invoquem e provem o fundado receio de uma lesão irreparável dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos a causar pela actuação da Administração fiscal.

As providências cautelares são processos de natureza urgente, precedendo os respectivos actos qualquer outro serviço judicial não urgente<sup>363</sup>, não sendo necessário *“efectuar desde logo a prova dos direitos invocados, bastando a mera aparência da existência do direito e a antevisão, em termos de prognose, do dano a que ele pode estar sujeito”*<sup>364</sup>.

Por outro lado, as providências cautelares podem ser conservatórias – *“o objectivo é manter o estado presente de determinada situação jurídica ou fáctica”*<sup>365</sup> – ou antecipatórias – *“o objectivo é precipitar os efeitos, antecipando-os, de determinada decisão (v. g., sentença) que apenas surgirá mais à frente no tempo”*<sup>366</sup> –, são inominadas – *“não estão sujeitas a uma tipologia normativo-legal pré-determinada”*<sup>367</sup> – e *“podem abranger medidas materialmente muito distintas, embora a mais comum pareça ser o pedido de suspensão de eficácia de determinado acto da Administração tributária”*<sup>368</sup>.

O decretamento destas providências cautelares está dependente da verificação dos seguintes requisitos legais previstos no artigo 147.º do CPPT (o qual, nos termos do respectivo n.º 6, se aplica, com as necessárias adaptações, às providências cautelares a favor dos contribuintes):

- requerimento dirigido ao Tribunal tributário de 1.ª instância;
- a invocação e prova do fundado receio de uma lesão irreparável a causar pela actuação da Administração fiscal;
- a indicação da medida a adoptar;

---

<sup>363</sup> Cfr. artigo 382.º, n.º 1, do CPC aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e), do CPPT.

<sup>364</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento...*, p. 361.

<sup>365</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>366</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>367</sup> *Idem, ibidem*, p. 365.

<sup>368</sup> *Idem, ibidem.*

- o nexo de causalidade entre a providência cautelar e o afastamento da lesão; e
- a providência requerida deve ser o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.

### **2.2.3. O recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária**

Começando por estabelecer conceitos, temos que os actos administrativos em matéria tributária são todos aqueles que estão integrados numa noção ampla de acto tributário – *“acto da Administração tributária, produtor de efeitos jurídicos, de carácter individual e concreto, de aplicação da norma tributária substantiva a um caso determinado”*<sup>369</sup> – mas que não são actos de liquidação<sup>370</sup>. Consequentemente, os actos praticados pela Administração tributária no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais consubstanciam actos administrativos em matéria tributária, à semelhança, por exemplo, dos actos de inspecção tributária.

No artigo 97.º, n.º 2, do CPPT está previsto o *“recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, da autoria da administração tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação”*, o qual *“é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos”*.

Antes de avançarmos, mais uma vez é necessário afinar conceitos. Nos termos do disposto no artigo 191.º do CPTA, a partir da data da sua entrada em vigor, *“as remissões que, em lei especial, são feitas para o regime do recurso contencioso de anulação de actos administrativos consideram-se feitas para o regime da acção administrativa especial”*. Desta forma, quando o artigo 97.º, n.º 2, do CPPT alude a *recurso contencioso*, tal deve ser entendido como referindo-se à *acção administrativa especial* prevista nos artigos 46.º e seguintes do CPTA.

A mencionada acção administrativa especial deve, pois, ser utilizada pelos contribuintes sempre que esteja em causa a apreciação de actos administrativos atinentes a questões tributárias que não compreendam a apreciação do acto de liquidação.

---

<sup>369</sup> *Idem, ibidem*, p. 32.

<sup>370</sup> Neste sentido, *idem, ibidem*, p. 33; segundo este autor, o *“acto tributário em sentido restrito é o acto de determinação concreta da dívida tributária”*, ou seja, o acto de liquidação.

O pedido a ser formulado no âmbito dessa acção administrativa especial será, em princípio, a anulação ou a declaração de nulidade ou inexistência jurídica do respectivo acto administrativo, nos termos do disposto nos artigos 46.º, n.º 2, alínea a), e 50.º, n.º 1, do CPTA.

A acção administrativa especial segue a tramitação prevista nos artigos 78.º e seguintes do CPTA, devendo, contudo, ser instaurada nos Tribunais tributários, por serem estes os competentes para o efeito, como decorre do disposto no artigo 49.º, n.º 1, alínea a), ponto iv), do ETAF.

### **2.3. O segredo fiscal e o segredo bancário**

Como tivemos já oportunidade de referir, o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar está previsto, enquanto direito fundamental, no artigo 26.º, n.ºs 1, *in fine*, e 2, da CRP e pode ser analisado sob a perspectiva de dois direitos menores: o direito a impedir o acesso de terceiros a informações sobre a vida privada e familiar e o direito a que não ninguém divulgue informações que possua sobre a vida privada e familiar de outrem<sup>371</sup>.

No entanto, não se afigura fácil a tarefa de delinear a fronteira entre o âmbito da vida privada e familiar que goza de reserva de intimidade e o campo mais ou menos aberto ao conhecimento público, pois a CRP não estabelece o conteúdo e o alcance do direito à reserva da intimidade, nem conceptualiza o que deve ser entendido por intimidade enquanto bem jurídico constitucionalmente garantido. A este propósito, aderimos à posição que considera que este direito fundamental *“não diz respeito a todas as esferas de actuação da vida pessoal, mas apenas às esferas privada (que abrange a vida familiar, relações de amizade, relações económicas e financeiras) e confidencial (respeitante àquilo que normalmente se quer ocultar da curiosidade alheia). Ficarà assim de fora da sua abrangência a denominada esfera pública.”*<sup>372</sup>

---

<sup>371</sup> Neste sentido, J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *ob. cit.*, p. 467.

<sup>372</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento...*, p. 120.

Um dos instrumentos jurídicos privilegiados de garantia do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar é o sigilo profissional<sup>373</sup>, no âmbito do qual se integram o segredo fiscal e o segredo bancário.

O segredo fiscal e o segredo bancário comungam de diversos aspectos relativamente aos elementos que os caracterizam, mas ostentam diferenças no tocante às funções que exercem: o segredo fiscal consubstancia um dever de reserva da Administração fiscal quanto aos dados que lhe são fornecidos pelos contribuintes, enquanto que o segredo bancário compreende os deveres dos bancos e instituições financeiras para com os seus clientes<sup>374</sup>.

Analisemos, sumariamente, um e outro, começando pelo segredo fiscal.

### **2.3.1. O segredo fiscal**

Como afirmou o TC, no seu acórdão n.º 256/02, proferido em 12 de Junho de 2002, no âmbito do processo n.º 580/98<sup>375</sup>: *“O direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar inclui o direito a que ninguém divulgue as informações que tenha sobre a vida privada e familiar de outrem. Um instrumento jurídico privilegiado de garantia deste direito é o sigilo profissional, que integra o sigilo fiscal; assim, por esta via, o sigilo fiscal assume também um carácter instrumental de protecção do direito à reserva da intimidade da vida privada.”*

O artigo 64.º da LGT, sob a epígrafe *“Confidencialidade”*, estatui, precisamente, o seguinte no seu n.º 1: *“1. Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.”*<sup>376</sup>

---

<sup>373</sup> Neste sentido, J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *ob. cit.*, p. 468.

<sup>374</sup> Neste sentido, J. L. SALDANHA SANCHES, “Segredo bancário, segredo fiscal: uma perspectiva funcional”, *Fiscalidade*, 21 (Janeiro-Março 2005), Coimbra, Coimbra Editora, p. 34.

<sup>375</sup> Este acórdão está disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

<sup>376</sup> Nesta mesma linha, o artigo 22.º do RCPIT estabelece, no seu n.º 1, o carácter sigiloso do procedimento de inspecção tributária, *“devendo os funcionários que nele intervenham guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo ou de quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou por causa das suas funções.”* O n.º 3 deste artigo preceitua que este dever especial de sigilo não cessa com o termo das funções e transmite-se às entidades que tenham acesso aos dados obtidos pela inspecção tributária.

A exegese desta norma importa que dilucidemos o que deve entender-se por *dados sobre a situação tributária dos contribuintes* e por *elementos de natureza pessoal obtidos no procedimento*. Os primeiros são aqueles que contêm elementos evidenciadores da capacidade contributiva dos contribuintes, como sejam, os respectivos rendimentos, despesas e bens de que são titulares<sup>377</sup>. Os segundos, por seu turno, referem-se aos elementos que estão abrangidos pela reserva da vida íntima e que não se reconduzam aos primeiros<sup>378</sup>. Deste modo, não resultam abrangidos pelo sigilo fiscal quer os elementos que não se integrem nas referidas situações, quer todos os que tenham natureza pública, nomeadamente os que possam ser conhecidos por outras formas (*v. g.*, registos civil, comercial, automóvel e predial)<sup>379</sup>.

No entanto, o dever de segredo fiscal não tem um carácter absoluto, cessando nas seguintes situações previstas no n.º 2 do artigo 64.º da LGT:

- a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
- b) Cooperação legal da Administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos respectivos poderes;
- c) Assistência mútua e cooperação da Administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;
- d) Colaboração com a justiça nos termos do CPC e do CPP.

Sempre que se verifique alguma dessas situações, há que ter em consideração o disposto no n.º 3 do mesmo artigo 64.º que preceitua que o *“dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária”*.

---

Para uma análise transversal do segredo fiscal, no âmbito dos diversos diplomas legais que lhe são aplicáveis, ver MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, “A protecção da confidencialidade em matéria fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 364 (Outubro/Dezembro 1991), Lisboa, DGCI, Centro de Estudos Fiscais, pp. 211-231.

<sup>377</sup> Neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento...*, p. 122.

<sup>378</sup> *Idem, ibidem*.

<sup>379</sup> *Idem, ibidem*.



Se ocorrer a violação do dever de segredo fiscal, poderemos estar perante o cometimento de um crime tributário comum ou de uma contra-ordenação fiscal.

Relativamente ao primeiro, temos o crime de violação de segredo previsto e punível pelo artigo 91.º do RGIT, o qual pode assumir três diferentes configurações, tipificadas em cada um dos números daquele artigo, sendo que:

(i) *“Na primeira das suas modalidades típicas, pune-se com pena de prisão até um ano ou multa até 240 dias a revelação ou o aproveitamento ilegítimos (sem justa causa e sem consentimento de quem de direito) de segredo fiscal, por quem dele tenha tomado conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas”*<sup>380</sup>; e

(ii) *“Nas suas duas outras modalidades – as previstas nos números 2 e 3 do artigo 91.º –, o crime de violação de segredo tributário constitui um crime próprio de funcionários, na acepção em que o termo é empregue pelo artigo 386.º do Código Penal e está apenas em causa, no que ao facto tipicamente ilícito respeita, a revelação de segredo, e não também o seu aproveitamento”*<sup>381</sup>.

No tocante à contra-ordenação de violação de segredo fiscal, esta está tipificada no artigo 115.º do RGIT e delimita-se em relação ao referido crime de violação de segredo em razão da ausência de dolo do agente<sup>382</sup>, verificando-se o seu cometimento se a revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que o agente tenha tido conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas for devido a negligência.

### **2.3.2. O segredo bancário**

Por via do segredo bancário pretende-se proteger simultaneamente interesses públicos e interesses de índole individual. Os primeiros prendem-se com o normal e regular funcionamento da actividade bancária, o que pressupõe a existência de uma confiança generalizada nas instituições que a desenvolvem. Os segundos têm a ver com os interesses dos clientes das

---

<sup>380</sup> ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, n.º 5, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2010, p. 192.

<sup>381</sup> *Idem, ibidem*, p. 193.

<sup>382</sup> Neste sentido, *idem, ibidem*, p. 249.

instituições de crédito, para os quais o aspecto mais significativo é a garantia da máxima reserva a propósito dos seus negócios e relações com a banca<sup>383</sup>.

O segredo bancário está positivado nos artigos 78.º a 84.º do RGICSF, estatuidando o primeiro destes artigos o seguinte:

*“Artigo 78.º*

*(Dever de segredo)*

*1. Os membros dos órgãos de administração ou de fiscalização das instituições de crédito, os seus empregados, mandatários, comitados e outras pessoas que lhes prestem serviços a título permanente ou ocasional não podem revelar ou utilizar informações sobre factos ou elementos respeitantes à vida da instituição ou às relações desta com os seus clientes cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços.*

*2. Estão, designadamente, sujeitos a segredo os nomes dos clientes, as contas de depósito e seus movimentos e outras operações bancárias.*

*3. O dever de segredo não cessa com o termo das funções ou serviços.”*

À semelhança do que sucede com o segredo fiscal, também o segredo bancário conhece excepções, estando estas previstas nos n.ºs 1 e 2 artigo 79.º do RGICSF, dos quais decorre que os factos e os elementos cobertos pelo dever de segredo só podem ser revelados nas seguintes circunstâncias:

- a) Mediante autorização do cliente transmitida à instituição de crédito;
- b) Ao Banco de Portugal, no âmbito das suas atribuições;
- c) À Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, no âmbito das suas atribuições;

---

<sup>383</sup> ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO (*Manual de Direito Bancário*, 3ª edição (aumentada e totalmente revista), Coimbra, Almedina, 2008, pp. 257-258) entende que “o segredo bancário tem base contratual: seja no contrato bancário geral, seja nos diversos negócios bancários que venham a ser celebrados”, surgindo como “concretização do dever de boa fé” e tendo “a ver com direitos de personalidade e com a inerente tutela constitucional: direitos do cliente, sobretudo mas, também, direitos do banqueiro”.

Para uma análise da evolução legislativa verificada em Portugal, relativamente ao segredo bancário, ver o acórdão do TC n.º 278/95, proferido em 31 de Maio de 1995, no âmbito do processo n.º 510/91, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

d) Ao Fundo de Garantia de Depósitos e ao Sistema de Indemnização aos Investidores, no âmbito das suas atribuições;

e) Às autoridades judiciárias, no âmbito de um processo penal;

f) À Administração tributária, no âmbito das suas atribuições;

g) Quando existir outra disposição legal que expressamente limite o dever de segredo.

Se o dever de segredo bancário for violado, verifica-se o cometimento do crime de violação de segredo, previsto e punido pelo artigo 195.º do CP – aplicável *ex vi* artigo 84.º do RGICSF –, o qual estatui que é punido com pena de prisão até 1 ano ou com pena de multa até 240 dias quem, sem consentimento, revelar segredo alheio de que tenha tomado conhecimento em razão do seu estado, ofício, emprego, profissão ou arte.

Como vimos, o segredo bancário não tem um carácter absoluto, devendo ceder por razões de ordem pública ou por razões de carácter privado, perante situações que, concreta e fundamentadamente, o justifiquem. Esta é a posição que o TC tem vindo a tomar nesta matéria, considerando, pois, que o segredo bancário não está abrangido pela tutela constitucional de reserva da vida privada nos mesmos termos em que o estão outras áreas da vida pessoal, admitindo restrições impostas pela necessidade de salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente garantidos<sup>384</sup>. É, assim, *“inquestionável que o segredo bancário não pode ser considerado como um biombo que, acriticamente e de forma absoluta, impede o acesso a informações bancárias”*<sup>385</sup>, porquanto, desde logo, *“o direito à intimidade da vida privada, no qual o sigilo bancário se subsume, também não é um direito absoluto, cedendo, por vezes, quando em conflito com outros direitos.”*<sup>386</sup>

No plano tributário, os actuais *“sistemas fiscais em que a tributação do consumo ou do rendimento é feita com base na cooperação do contribuinte têm uma condição de*

---

<sup>384</sup> Ver, neste sentido, os seguintes acórdãos do TC, disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt): o acórdão n.º 278/95, *cit.*; o acórdão n.º 602/2005, proferido em 2 de Novembro de 2005, no âmbito do processo n.º 514/2005; o acórdão n.º 42/2007, proferido em 23 de Janeiro de 2007, no âmbito do processo n.º 950/2006; e o acórdão n.º 442/2007, proferido em 14 de Agosto de 2007, no âmbito do processo n.º 815/07.

<sup>385</sup> HUGO MOREDO SANTOS, “O sigilo bancário e a Administração Fiscal no contexto da reclamação graciosa e da impugnação judicial – Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 442/07”, *Jurisprudência Constitucional*, n.º 13 (Janeiro – Março de 2007), Coimbra, Coimbra Editora, p. 84.

<sup>386</sup> *Idem, ibidem*, p. 85.

*funcionamento eficaz e de distribuição equitativa da carga fiscal: o suporte de um sistema de controlo administrativo que permita tornar excepcional o incumprimento da lei*<sup>387</sup>, o que implicou “a criação de um sistema de verificação das declarações com base em informações de natureza financeira: levando por isso a que o sigilo bancário não pudesse ser oposto aos sistemas de auditoria fiscal da Administração”<sup>388</sup>.

Na verdade, se a Administração fiscal não pudesse aceder directamente à informação bancária atinente aos contribuintes, os esforços de combate à evasão e fraude fiscais ficariam seriamente comprometidos<sup>389</sup>. No entanto, tal não deve, nem pode significar, que o acesso da Administração fiscal a tais elementos deva ser permitido de forma incondicional e irrestrita<sup>390</sup>; pelo contrário, a derrogação do segredo bancário deve obedecer, nos respectivos pressupostos e na sua forma procedimental e processual de exercício, “a critérios que evitem uma pouca condicionada ou excessiva intromissão, para além do necessário à satisfação dos fins constitucionais que a ela presidem”<sup>391</sup>.

O n.º 1 do artigo 63.º da LGT estatui que os órgãos competentes da Administração fiscal podem, nos termos legais, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente as elencadas nas diversas alíneas deste

---

<sup>387</sup> J. L. SALDANHA SANCHES, “A situação actual do sigilo bancário: a singularidade do regime português”, in *Estudos de direito contabilístico e fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2000, p. 85.

<sup>388</sup> *Idem, ibidem*. Como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (*Lições de Procedimento...*, p. 171), existe, neste âmbito, um conflito de direitos entre, por um lado, o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, e, por outro, o direito à justa repartição dos encargos públicos, sendo ainda de considerar o interesse público da solidez e confiança na actividade bancária. Consequentemente, também poderá existir conflito entre os respectivos meios de garantia desses direitos, ou seja, o direito ao sigilo dos contribuintes e dos bancos e o poder-dever de inspecção da Administração fiscal.

<sup>389</sup> *Rectius*, ficariam ainda mais comprometidos do que já estão em virtude da existência dos paraísos fiscais, pois, como salientam TONY ANAMOURLIS e LES NETHERCOTT (“An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy”, *Bulletin for International Taxation*, Issue 12 (December 2009), Amsterdam, IBFD, p. 618), “it is extremely difficult to obtain information on the nature and amount of offshore investments that are undertaken through offshore tax havens, owing the fact that bank secrecy and confidentiality laws inhibit the ability of revenue authorities and enforcement agencies to gain access to information on the affairs of taxpayers who have offshore accounts or offshore investments.”

<sup>390</sup> Neste sentido, LUÍS MÁXIMO DOS SANTOS, “Derrogação do segredo bancário no âmbito do procedimento de reclamação graciosa e do processo de impugnação judicial: Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 442/07, de 14 de Agosto”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, Número 1, Primavera, Coimbra, Almedina, 2008, p. 267.

ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO (*ob. cit.*, p. 282) diz o seguinte a este respeito: “A actual cruzada contra o segredo bancário, como modo de estabelecer a justiça fiscal, sem controlo judicial é (ela sim) uma anomalia, no panorama geral do nosso Direito. Ela entra em contradição com a defesa dos direitos fundamentais de personalidade e, ainda, com o próprio regime do sigilo profissional...”.

<sup>391</sup> Acórdão do TC n.º 442/2007, *cit.*

preceito legal. A falta de cooperação dos contribuintes na realização de qualquer dessas diligências só é legítima quando estas impliquem, entre outras situações, a consulta a elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, com excepção do segredo bancário<sup>392</sup>.

O n.º 2 do mesmo artigo estabelece, como princípio, que o acesso a informação protegida por segredo profissional ou por qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação que se afigurar aplicável.

Por seu turno, o n.º 3 do referido artigo preceitua que o acesso à informação protegida pelo sigilo bancário é feito nos termos previstos nos artigos 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C da LGT, sem prejuízo do disposto no citado n.º 2.

Quando a Administração fiscal exija fundamentadamente a derrogação do sigilo a que estejam vinculadas as instituições de crédito, sociedades financeiras e outras entidades, a respectiva notificação a fim de estas permitirem o acesso a elementos cobertos por aquele sigilo deve ser instruída com os elementos seguintes<sup>393</sup>:

a) Nas situações de acesso directo, cópia da decisão fundamentada proferida pelo Director – Geral dos Impostos ou pelo Director – Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo;

b) Nos casos de acesso directo com audição prévia obrigatória do sujeito passivo ou de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, cópia da decisão fundamentada proferida pelo Director – Geral dos Impostos ou pelo Director – Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e cópia da notificação dirigida para o efeito de assegurar a referida audição prévia.

As instituições de crédito, sociedades financeiras e outras entidades têm o dever de cumprir, no prazo de 10 dias úteis, as obrigações relativas ao acesso a elementos cobertos pelo sigilo a que estejam vinculadas<sup>394</sup>.

---

<sup>392</sup> Cfr. artigo 63.º, n.º 5, da LGT.

<sup>393</sup> Cfr. artigo 63.º, n.º 7, da LGT.

<sup>394</sup> Cfr. artigo 63.º, n.º 8, da LGT.

A Administração fiscal tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários<sup>395</sup>, sem necessidade do consentimento do titular dos elementos protegidos pelo segredo bancário quando<sup>396</sup>:

- a) Existam indícios da prática e crime em matéria tributária;
- b) Se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível;
- c) Se verifiquem indícios da existência de acréscimos patrimoniais não justificados;
- d) Se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada;
- e) Exista necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua;
- f) Se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;
- g) Se verifique a existência comprovada de dívidas à Administração fiscal.

Importa, desde já, salientar que os actos praticados pela Administração fiscal no sentido de aceder a informações ou documentos bancários nas situações acabadas de mencionar são susceptíveis de recurso judicial com efeito meramente devolutivo<sup>397</sup>. Se este recurso for deferido, os elementos de prova entretanto obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte<sup>398</sup>.

---

<sup>395</sup> Para este efeito, como decorre do n.º 10 do artigo 63.º-B da LGT, é considerado *documento bancário* qualquer documento ou registo, seja qual for o respectivo suporte, no qual se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respectiva actividade, incluindo os atinentes a operações realizadas mediante a utilização de cartões de crédito.

<sup>396</sup> Cfr. artigo 63.º-B, n.º 1, da LGT.

<sup>397</sup> Cfr. artigo 63.º-B, n.º 5, da LGT.

<sup>398</sup> Cfr. artigo 63.º-B, n.º 6, da LGT.

Por outro lado, relativamente a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, a Administração fiscal tem também o poder de aceder directamente aos respectivos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta<sup>399</sup>.

Os actos praticados pela Administração fiscal neste âmbito específico dependem da audição prévia do familiar ou terceiro e são susceptíveis de recurso judicial com efeito suspensivo, por parte destes<sup>400</sup>. Também neste caso, se aquele recurso for deferido, os elementos de prova entretanto recolhidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte<sup>401</sup>.

As decisões da Administração fiscal de aceder às informações e documentos bancários nas referenciadas situações são da competência do Director – Geral dos Impostos ou do Director – Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação, devendo ser fundamentadas com a expressa menção dos motivos concretos que as justificam<sup>402</sup>.

Há, ainda, que referir que as entidades que estejam numa relação de domínio com o contribuinte ficam sujeitas aos sobreditos regimes de acesso à informação bancária<sup>403</sup>.

Noutra parametria, importa destacar que os sujeitos passivos de IRC e os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devem dispor de contabilidade organizada, são obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual:

a) Devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos atinentes à respectiva actividade empresarial desenvolvida<sup>404</sup>;

---

<sup>399</sup> Cfr. artigo 63.º-B, n.º 2, da LGT.

<sup>400</sup> Cfr. artigo 63.º-B, n.º 5, da LGT.

<sup>401</sup> Cfr. artigo 63.º-B, n.º 6, da LGT.

<sup>402</sup> Cfr. artigo 63.º-B, n.º 4, da LGT.

Como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (*Lições de Procedimento...*, p. 174), “face à presunção legal de veracidade das declarações do contribuinte cabe à Administração tributária o ónus de provar os pressupostos que alega (...), impondo-se-lhe um especial dever de fundamentação.”

<sup>403</sup> Cfr. artigo 63.º-B, n.º 7, da LGT.

<sup>404</sup> Cfr. artigo 63.º-C, n.º 1, da LGT.

b) Devem ser efectuados todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios<sup>405</sup>;

c) Devem ser efectuados quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos<sup>406</sup>.

A Administração fiscal, nos mesmos termos e circunstâncias acima descritas, pode aceder a todas as informações ou documentos bancários referentes a essa conta bancária sem necessidade do consentimento dos respectivos titulares<sup>407</sup>.

Numa perspectiva processual desta temática, importa atender ao processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário, previsto no artigo 146.º-A do CPPT, que, como estatui o n.º 1 deste artigo, se aplica às situações legalmente previstas de acesso da Administração fiscal a informações e documentos bancários para fins fiscais e que reveste as seguintes formas<sup>408</sup>:

- a) Recurso interposto pelo contribuinte;
- b) Pedido de autorização da Administração fiscal.

O *recurso interposto pelo contribuinte*, aplicável quando o contribuinte pretenda recorrer da decisão administrativa que determina o acesso directo à informação bancária que lhe diga respeito, surge densificado no artigo 146.º-B do CPPT, sendo de salientar os seguintes aspectos:

a) A petição inicial, na qual são justificadas sumariamente as razões da discordância do contribuinte:

(i) É apresentada:

- No Tribunal Tributário de 1ª instância da área do domicílio fiscal do contribuinte;

---

<sup>405</sup> Cfr. artigo 63.º-C, n.º 2, da LGT.

<sup>406</sup> Cfr. artigo 63.º-C, n.º 2, da LGT.

<sup>407</sup> Cfr. artigo 63.º-C, n.ºs 4 e 5, da LGT.

<sup>408</sup> Cfr. artigo 146.º-A, n.º 2, do CPPT.

Na opinião de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (*Lições de Procedimento...*, p. 370), a que aderimos, estamos em face de dois processos tributários distintos e não de um único processo (o processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário) com duas formas distintas.



- No prazo de 10 dias a contar da data em que o contribuinte foi notificado da decisão;

(ii) Não obedece a formalidade especial;

(iii) Não tem de ser subscrita por advogado;

(iv) Deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova, os quais devem ser exclusivamente de natureza documental;

b) O Director – Geral dos Impostos ou o Director – Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo são notificados para, querendo, deduzirem oposição no prazo de 10 dias, a qual também deve ser acompanhada dos respectivos elementos probatórios;

c) Este recurso é tramitado como processo urgente<sup>409</sup>;

d) A decisão judicial deve ser proferida no prazo de 90 dias a contar da data da respectiva instauração<sup>410</sup>.

Por seu turno, o *pedido de autorização da Administração fiscal*, utilizável quando esta pretenda aceder a informação bancária referente a familiares do contribuinte ou a terceiros com ele relacionados, está regulado no artigo 146.º-C do CPPT. Acontece que, atento o disposto no n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT – do qual decorre, como vimos, que a Administração fiscal tem o poder de aceder directamente aos documentos bancários de familiares ou terceiros que estejam numa relação especial com o contribuinte, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta –, este processo terá perdido o seu efeito útil, face à redacção do n.º 1 do citado artigo 146.º-C, porquanto deixou de ser necessária autorização judicial para a Administração fiscal *“aceder à informação bancária referente a familiares do contribuinte ou de terceiros com ele relacionados”*. Sendo assim, *“um argumento de coerência e o apelo ao princípio da sistematicidade do ordenamento tributário parecem induzir a ideia de que o legislador, tendo deixado de exigir autorização judicial para as situações referidas, se parece ter esquecido de revogar o artigo correspondente do CPPT, respeitante ao processo.*

---

<sup>409</sup> Cfr. artigo 146.º-D, n.º 1, do CPPT.

<sup>410</sup> Cfr. artigo 146.º-D, n.º 2, do CPPT.

*Consequentemente, adoptaremos uma interpretação abrogante do preceito referido e desconsiderá-lo-emos.*<sup>411</sup>

## **2.4. A protecção de dados pessoais**

O artigo 35.º da CRP consagra, enquanto direito fundamental, a protecção dos cidadãos perante o tratamento de dados pessoais informatizados. A expressão *tratamento* “*abrange não apenas a individualização, fixação e recolha de dados, mas também a sua conexão, transmissão, utilização e publicação*”<sup>412</sup> e a expressão *dados* “*está utilizada na Constituição no sentido que hoje lhe empresta a ciência informática: representação convencional de informação, sob a forma analógica ou digital, possibilitadora do seu tratamento automático (introdução, organização, gestão e processamento de dados)*”<sup>413</sup>.

A protecção constitucionalmente conferida relativamente ao tratamento informático de dados pessoais pode ser analisada em três direitos<sup>414</sup>:

a) O direito de acesso que as pessoas têm aos registos informáticos para conhecerem os respectivos dados pessoais que deles constam, podendo-os rectificar e completar;

b) O direito ao segredo relativamente aos responsáveis de ficheiros informáticos e a terceiros dos dados pessoais informatizados e direito à sua não interconexão;

c) O direito ao não tratamento informático de determinados tipos de dados pessoais (convicções filosóficas ou políticas, filiação partidária ou sindical, fé religiosa, vida privada e origem étnica).

Na sua globalidade, este conjunto de direitos “*tende a densificar o moderno direito à autodeterminação informacional, dando a cada pessoa o direito de controlar a informação*”

---

<sup>411</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento...*, pp. 370-371.

<sup>412</sup> J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *ob. cit.*, p. 550.

<sup>413</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>414</sup> Neste sentido, *idem, ibidem*, p. 551.

*disponível a seu respeito, impedindo-se que a pessoa se transforme em «simple objecto de informações».*<sup>415</sup>

Os elementos tutelados quer pelo segredo fiscal, quer pelo segredo bancário constam, em larguíssima medida, de ficheiros automatizados, de bases e de bancos de dados pessoais. Desse modo, importa concretizar quais as formas de protecção legalmente conferidas aos particulares e, nomeadamente, aos contribuintes, face ao tratamento automatizado dos seus dados pessoais quer pelas instituições de crédito, quer pela Administração fiscal.

A Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro<sup>416</sup> – Lei da Protecção de Dados Pessoais – transpôs para a nossa ordem jurídica interna a Directiva n.º 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho<sup>417</sup>, sendo o instrumento jurídico nacional que pontifica nesta matéria.

O artigo 2.º da Lei n.º 67/98 estabelece, como princípio, que o tratamento de dados pessoais deve ser processado de forma transparente e no estrito respeito pela reserva da vida privada, bem como pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais.

A densificação deste princípio surge no n.º 1 do artigo 5.º, segundo o qual os dados pessoais devem ser:

- a) Tratados de forma lícita e com respeito pelo princípio da boa fé;
- b) Recolhidos para finalidades determinadas, explícitas e legítimas, não podendo ser posteriormente tratados de forma incompatível com essas finalidades;
- c) Adequados, pertinentes e não excessivos relativamente às finalidades para que são recolhidos e posteriormente tratados;
- d) Exactos e, se necessário, actualizados, devendo ser tomadas as medidas adequadas para assegurar que sejam apagados ou rectificadas os dados inexactos ou incompletos, tendo em conta as finalidades para que foram recolhidos ou para que são tratados posteriormente;

---

<sup>415</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>416</sup> De ora em diante designada “Lei n.º 67/98”.

<sup>417</sup> Ver, *supra*, número 3.2.4. do ponto I deste Capítulo.

Na nossa ordem jurídica, importa ainda considerar a Convenção 108 do Conselho da Europa – Convenção para a Protecção das Pessoas relativamente ao Tratamento Automatizado de Dados de Carácter Pessoal –, a qual entrou em vigor em Portugal em 1 de Janeiro de 1994.

e) Conservados de forma a permitir a identificação dos seus titulares apenas durante o período necessário para a prossecução das finalidades da recolha ou do tratamento posterior.

Por outro lado, o tratamento de dados pessoais apenas pode ser efectuado se o respectivo titular tiver dado, inequivocamente, o seu consentimento ou se o tratamento for necessário para uma das seguintes finalidades<sup>418</sup>:

a) Execução de contrato ou contratos em que o titular dos dados seja parte ou de diligências prévias à formação do contrato ou declaração da vontade negocial efectuadas a seu pedido;

b) Cumprimento de obrigação legal a que o responsável pelo tratamento esteja sujeito;

c) Protecção de interesses vitais do titular dos dados, se este estiver física ou legalmente incapaz de dar o seu consentimento;

d) Execução de uma missão de interesse público ou no exercício de autoridade pública em que esteja investido o responsável pelo tratamento ou um terceiro a quem os dados sejam comunicados;

e) Prossecução de interesses legítimos do responsável pelo tratamento ou de terceiro a quem os dados sejam comunicados, desde que não devam prevalecer os interesses ou os direitos, liberdades e garantias do titular dos dados.

Como resulta do n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 67/98, é proibido o tratamento de dados pessoais referentes a convicções filosóficas ou políticas, filiação partidária ou sindical, fé religiosa, vida privada e origem racial ou étnica, bem como o tratamento de dados relativos à saúde e à vida sexual, incluindo os dados genéticos. Isto sem prejuízo das situações previstas nos n.ºs 2 e 3 desse artigo, nas quais é permitido o tratamento dos referidos dados.

Relativamente à interconexão de dados pessoais, se esta não estiver prevista em qualquer disposição legal, fica sujeita a autorização da Comissão Nacional de Protecção de Dados a ser solicitada pelo responsável ou em conjunto pelos correspondentes responsáveis dos tratamentos<sup>419</sup>. No entanto, a interconexão de dados pessoais deve ser adequada à prossecução

---

<sup>418</sup> Cfr. artigo 6.º da Lei n.º 67/98.

<sup>419</sup> Cfr. artigo 9.º, n.º 1, da Lei n.º 67/98.

das finalidades legais ou estatutárias e de interesses legítimos dos responsáveis dos tratamentos, não implicar discriminação ou diminuição dos direitos, liberdades e garantias dos titulares dos dados, ser rodeada de adequadas medidas de segurança e ter em conta o tipo de dados objecto de interconexão<sup>420</sup>.

Sempre que os dados pessoais sejam recolhidos directamente do seu titular, o responsável pelo respectivo tratamento ou o seu representante deve prestar-lhe as seguintes informações<sup>421</sup>:

a) Identidade do responsável pelo tratamento e, se for caso disso, do seu representante;

b) Finalidades do tratamento;

c) Outras informações, tais como:

(i) Os destinatários ou categorias de destinatários dos dados;

(ii) O carácter obrigatório ou facultativo da resposta, bem como as possíveis consequências se não responder;

(iii) A existência e as condições do direito de acesso e de rectificação, desde que sejam necessárias, tendo em conta as circunstâncias específicas da recolha dos dados, para garantir ao seu titular um tratamento leal dos mesmos.

Se os dados não forem recolhidos junto do seu titular o responsável pelo tratamento, ou o seu representante, deve prestar-lhe as referenciadas informações no momento do registo dos dados ou, se estiver prevista a comunicação a terceiros, o mais tardar aquando da primeira comunicação desses dados<sup>422</sup>. No caso de recolha de dados em redes abertas, o titular dos dados deve ser informado de que os seus dados pessoais podem circular na rede sem condições de segurança, correndo o risco de serem vistos e utilizados por terceiros não autorizados<sup>423</sup>.

---

<sup>420</sup> Cfr. artigo 9.º, n.º 2, da Lei n.º 67/98.

<sup>421</sup> Cfr. artigo 10.º, n.º 1, da Lei n.º 67/98.

<sup>422</sup> Cfr. artigo 10.º, n.º 3, da Lei n.º 67/98.

<sup>423</sup> Cfr. artigo 10.º, n.º 4, da Lei n.º 67/98.

O titular dos dados tem, por outro lado, o direito de obter do responsável pelo tratamento, livremente e sem restrições, com periodicidade razoável e sem demoras ou custos excessivos<sup>424</sup>:

a) A confirmação de serem ou não tratados dados que lhe digam respeito, bem como informação sobre as finalidades desse tratamento, as categorias de dados sobre que incide e os destinatários ou categorias de destinatários a quem são comunicados os dados;

b) A comunicação, sob forma inteligível, dos seus dados sujeitos a tratamento e de quaisquer informações disponíveis sobre a origem desses dados;

c) O conhecimento da lógica subjacente ao tratamento automatizado dos dados que lhe digam respeito;

d) A rectificação, o apagamento ou o bloqueio dos dados cujo tratamento não cumpra o disposto na presente lei, nomeadamente devido ao carácter incompleto ou inexacto desses dados;

e) A notificação aos terceiros a quem os dados tenham sido comunicados de qualquer rectificação, apagamento ou bloqueio, salvo se isso for comprovadamente impossível.

Nos termos do n.º 1 do artigo 17.º da Lei n.º 67/98, ficam obrigados a sigilo profissional, mesmo após o termo das suas funções, os responsáveis do tratamento de dados pessoais, bem como as pessoas que, no exercício das suas funções, tenham conhecimento dos dados pessoais tratados.

Relativamente à transferência de dados pessoais, o artigo 18.º da Lei n.º 67/98 prevê que, sem prejuízo do disposto nos actos comunitários de natureza fiscal e aduaneira, é livre a circulação de dados pessoais entre os Estados-membros da União Europeia.

Por último, constituem crime as condutas consubstanciadas no não cumprimento de obrigações relativas à protecção de dados, no acesso indevido a dados pessoais, na viciação ou destruição de dados pessoais e na violação do dever de sigilo<sup>425</sup>.

---

<sup>424</sup> Cfr. artigo 11.º, n.º 1, da Lei n.º 67/98.

<sup>425</sup> Cfr. artigos 43.º a 49.º da Lei n.º 67/98.

## 2.5. O ónus da prova em matéria fiscal

O artigo 58.º da LGT estatui um dos princípios que regem o procedimento tributário: o princípio do inquisitório. Segundo este princípio, a Administração fiscal deve, no procedimento tributário, efectuar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, sem que esteja subordinada à iniciativa do autor do pedido.

Ao actuar em conformidade com este princípio, a Administração fiscal *“afirmar-se-á pela aferição objectiva da verdade e não da sua verdade, pelo que a decisão que venha a ser proferida pode transcender a natural delimitação que se encontra no pedido formulado.”*<sup>426</sup>

O princípio do inquisitório constitui a Administração fiscal no dever quer de ordenar as diligências probatórias que sejam essenciais à descoberta da verdade material, quer de ter em consideração e apreciar todos os elementos de prova que sejam relevantes para esse fim, seja aqueles que estão na sua posse, seja aqueles que são carreados pelos contribuintes para o procedimento tributário<sup>427</sup>. Sendo que, como estatuem o artigo 72.º da LGT e o artigo 50.º do CPPT, são passíveis de utilização no procedimento tributário todos os meios de prova admitidos em direito que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos (prova por confissão, prova documental, prova testemunhal e prova pericial).

O princípio do inquisitório deve ser conjugado com o princípio da colaboração – *“os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco”*<sup>428</sup>, nos termos do qual *“a administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações*

---

<sup>426</sup> CARLOS PAIVA, *Da tributação à revisão dos actos tributários*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 160.

<sup>427</sup> Como salienta JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (*Lições de Procedimento...*, p. 117), dever-se-á interpretar habilmente esse *dever* da Administração fiscal, pois tal não significa que esta está obrigada a realizar todas as diligências requeridas ou a admitir absoluta e acriticamente todos os meios probatórios, mas apenas que está vinculada à realização das diligências que possibilitem apurar a verdade dos factos e, nessa medida, deve admitir e valorar as provas com as quais os interessados podiam razoavelmente confiar como provas atendíveis, decidindo sobre essa base.

No entanto, como salienta PEDRO VIDAL MATOS (*O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 2010, p. 72), dever-se-á ter em consideração que *“ainda que esteja vedado aos contribuintes exigir a adopção de uma determinada conduta consentânea com o dever de inquirir – competindo sempre à Administração tributária o juízo sobre as diligências instrutórias a desenvolver no caso concreto –, a violação do dever de inquirir pela Administração tributária no procedimento, na medida em que conduza a um acto final ilegal, poderá conferir ao contribuinte, respectivo destinatário, direito à indemnização de quaisquer danos decorrentes da prática daquele.”*

<sup>428</sup> Cfr. artigo 59.º, n.º 1, da LGT.

*e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem*<sup>429</sup>, enquanto que o contribuinte *“cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso*<sup>430</sup> – e com as regras do ónus da prova.

O artigo 74.º da LGT estabelece, no seu n.º 1, a seguinte regra geral respeitante ao ónus da prova: *“o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”*. Nos termos do n.º 2 desse mesmo artigo, nos casos em que os elementos probatórios estiverem em poder da administração tributária, o ónus da prova *“considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária”*.

Neste âmbito, duas outras normas legais assumem particular relevância, embora não tenham já a ver propriamente com o ónus da prova, mas sim com a força probatória de determinados elementos de prova. A primeira dessas normas é a do artigo 75.º da LGT, cujo n.º 1 preceitua que se presumem verdadeiras e de boa-fé *“as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”*; estatuinto o n.º 3 desse artigo que *“a força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a administração tributária os confirmar”*.

A segunda das referidas normas é a do artigo 76.º da LGT, o qual estabelece, logo no seu n.º 1, que *“as informações prestadas pela inspecção tributária fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei”*, o mesmo sucedendo quanto às *“informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado português esteja vinculado, sem prejuízo da prova em contrário do sujeito passivo ou interessado”*, como resulta do n.º 4 deste

---

<sup>429</sup> Cfr. artigo 48.º, n.º 1, do CPPT.

<sup>430</sup> Cfr. artigo 48.º, n.º 2, do CPPT.



artigo<sup>431</sup>. Ademais, como dispõe o respectivo n.º 2, “as cópias obtidas a partir dos dados registados informaticamente ou de outros suportes arquivísticos da administração tributária têm a força probatória do original, desde que devidamente autenticadas”.

Noutra ordem de considerações, o artigo 99.º da LGT também preceitua o princípio do inquisitório, mas desta feita como um dos princípios estruturantes do processo tributário, estabelecendo no seu n.º 1 que devem ser realizadas ou ordenadas oficiosamente pelo tribunal todas as diligências que se lhe afigurem úteis para o conhecimento da verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer.

No quadro do processo tributário, este é um princípio que está “*intimamente relacionado com os poderes de procura, selecção e valoração dos factos relevantes*”<sup>432</sup>, pelo que o juiz não está “*limitado às provas que as partes apresentarem ou requererem, podendo oficiosamente realizar toda e qualquer diligência de prova*”<sup>433</sup>. Efectivamente, nos termos do disposto nos artigos 114.º e 115.º, n.º 1, do CPPT, o juiz ordena a realização de todas as diligências probatórias necessárias para apurar a verdade material, as quais são produzidas no respectivo Tribunal e independentemente de terem sido ou não requeridas pelas respectivas partes, sendo admitidos os meios gerais de prova<sup>434</sup>.

## **2.6. A responsabilidade civil da Administração fiscal**

O artigo 22.º da CRP consagra o princípio geral da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas, preceituando que estas são civilmente responsáveis, solidariamente com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, pelas acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.

---

<sup>431</sup> Ver, *supra*, o número 2 do ponto II deste Capítulo.

<sup>432</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (*Lições de Procedimento...*, p. 244).

<sup>433</sup> *Idem, ibidem*.

<sup>434</sup> Como refere ELISABETE LOURO MARTINS (*O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 2010, pp. 265-266), “a natureza do ónus da prova que existe no processo judicial tributário é incompatível com as regras do ónus da prova subjectivo”, pois cabe ao Tribunal “ordenar todos os meios de prova que sejam essenciais para a descoberta da verdade material, tendo o mesmo competência para conhecer de todos os factos com interesse para a causa que sejam conhecidos no âmbito das diligências instrutórias (...), independentemente de as mesmas terem sido requeridas pelo Impugnante ou pela Administração fiscal, podendo as provas ser valoradas contra ou a favor de ambos os intervenientes, por aplicação do princípio da aquisição processual.”

No quadro desta responsabilidade civil insere-se a emergente de actos ou omissões praticados pela Administração, por via dos seus órgãos, funcionários ou agentes, tendo por base os seus poderes de autoridade. E, no âmbito concreto dessa responsabilidade, assume particular relevo a actividade da Administração fiscal que, pela sua natureza, afecta a esfera jurídica dos contribuintes.

A Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro, aprovou o actual RRCEEP, o qual é aplicável à efectivação da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais pessoas colectivas de direito público por danos resultantes do exercício da função legislativa, jurisdicional e administrativa<sup>435</sup>. Nos termos do n.º 2 do artigo 1.º do RRCEEP, *“correspondem ao exercício da função administrativa as acções e omissões adoptadas no exercício de prerrogativas de poder público ou reguladas por disposições ou princípios de direito administrativo”*. Assim sendo, o âmbito de aplicação do RRCEEP abrange a responsabilidade civil da Administração fiscal pelos danos resultantes de acções ou omissões ilícitas praticadas no exercício das suas prerrogativas de poder público<sup>436</sup>.

O RRCEEP regula também a responsabilidade civil dos titulares de órgãos<sup>437</sup>, funcionários e agentes públicos<sup>438</sup> por danos decorrentes de acções ou omissões adoptadas no exercício da função administrativa e por causa desse exercício, sendo ainda aplicável à responsabilidade civil dos demais trabalhadores ao serviço das referidas entidades, considerando-se extensivas a estes as referências feitas aos titulares de órgãos, funcionários e agentes<sup>439</sup>.

Como refere JORGE LOPES DE SOUSA, a responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais pessoas colectivas de direito público por factos ilícitos que sejam praticados pelos seus órgãos ou agentes no exercício da função administrativa tem por base os pressupostos legalmente previstos para a responsabilidade aquiliana na lei civil, ou seja, o facto,

---

<sup>435</sup> Cfr. artigo 1.º, n.º 1, do RRCEEP.

<sup>436</sup> Para um estudo aprofundado desta temática, ver VASCO BRANCO GUIMARÃES, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal – Emergente da obrigação de imposto*, Lisboa, Vislis Editores, 2007.

<sup>437</sup> Como preconiza CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (*ob. cit.*, p. 44), por *titulares de órgãos “deve entender-se as pessoas individuais que desempenham funções nos órgãos da Administração Pública e, nessa qualidade, intervenham no exercício da actividade administrativa de gestão pública”*.

<sup>438</sup> A noção de *funcionário* deve ser atribuída *“a quem obtenha uma nomeação definitiva no exercício de funções públicas”*, sendo que a qualificação de *agente administrativo* aplicar-se-á *“àqueles que devam ser objecto de nomeação transitória ou se encontrem vinculados por contrato de trabalho em funções públicas” (idem, ibidem, p. 49)*.

<sup>439</sup> Cfr. artigo 1.º, n.ºs 3 e 4, do RRCEEP.

a ilicitude, a imputação do facto ao agente lesante, o dano e o nexo de causalidade entre este e o facto<sup>440</sup>.

Os factos que geram responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais pessoas colectivas de direito público, bem como dos titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes por actos praticados no exercício da função administrativa e por causa desse exercício, podem consubstanciar acções ou omissões cometidas no âmbito do exercício de prerrogativas de poder público, como decorre do estatuído nos artigos 7.º, n.ºs 1 e 2, 8.º, n.ºs 1 e 2, e 9.º, n.º 1, do RRCEEP.

Nos termos do preceituado no n.º 1 do artigo 9.º do RRCEEP, são consideradas ilícitas *“as acções ou omissões dos titulares dos órgãos, funcionários e agentes que violem disposições ou princípios constitucionais, legais ou regulamentares ou infrinjam regras de ordem técnica ou deveres objectivos de cuidado e de que resulte a ofensa de direitos ou interesses legalmente protegidos”*. Resulta do n.º 2 do mesmo artigo que a ofensa de direitos ou interesses legalmente protegidos também é ilícita quando resulte do funcionamento anormal do serviço, o qual se verifica *“quando, atendendo às circunstâncias e a padrões médios de resultado, fosse razoavelmente exigível ao serviço uma actuação susceptível de evitar os danos produzidos”*<sup>441</sup>.

Em princípio, a responsabilidade civil extracontratual depende da existência de culpa, entendida esta como *“um juízo de reprovabilidade pessoal da conduta do agente: o lesante, em face das circunstâncias específicas do caso, devia e podia ter agido de outro modo”*<sup>442</sup>. A culpa pode revestir duas formas distintas: o dolo (directo, necessário ou eventual) e a negligência ou mera culpa (consciente ou inconsciente).

Assim, a responsabilidade objectiva, isto é, a responsabilidade independente de culpa, tem um carácter excepcional, apenas tendo lugar nos casos especificados na lei, como decorre do disposto no artigo 483.º, n.º 2, do CC.

No tocante à responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais pessoas colectivas de direito público, a responsabilidade objectiva apenas está prevista relativamente aos

---

<sup>440</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais*, Lisboa, Áreas Editora, 2010, pp. 17-18.

<sup>441</sup> Cfr. artigo 7.º, n.º 4, do RRCEEP.

<sup>442</sup> ANTUNES VARELA, *Das obrigações em Geral*, Volume I, 6ª edição, revista e actualizada, Coimbra, Almedina, 1989, p. 536.

*“danos decorrentes de actividades, coisas ou serviços administrativos especialmente perigosos”*<sup>443</sup>, não se enquadrando neste conceito a actividade da Administração fiscal. Consequentemente, *“a responsabilidade por danos derivados da actividade da administração Tributária depende de culpa, assente num juízo de reprovação ou censura do direito a um ou mais dos seus órgãos, funcionários ou agentes ou aos seus serviços globalmente considerados.”*<sup>444</sup>

Como decorre do disposto no artigo 487.º, n.º 1, do CC, incumbe ao lesado provar a culpa do autor da lesão, quando não haja presunção legal de culpa.

No caso da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais pessoas colectivas de direito público, a culpa dos titulares de órgãos, funcionários e agentes deve ser apreciada pela diligência e aptidão que seja razoável exigir, atentas as circunstâncias de cada caso, de um titular de órgão, funcionário ou agente zeloso e cumpridor<sup>445</sup>.

No artigo 10.º, n.º 2, do RRCEEP é estabelecida uma presunção de culpa na prática de actos jurídicos ilícitos<sup>446</sup>. Assim, verificada a ilicitude de um acto jurídico praticado pela Administração fiscal, atento o disposto no artigo 350.º, n.º 1, do CC – *“quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz”* –, o lesado não necessita de demonstrar a culpa do titular do órgão, funcionário ou agente, sendo que esta apenas é afastada se for evidenciado que a conduta em causa, nas circunstâncias em que se verificou, não é censurável<sup>447</sup>. Esta presunção de culpa está limitada aos actos jurídicos, pelo que não tem aplicação quanto aos actos materiais praticados ou indevidamente omitidos pela Administração fiscal; nestes casos, recai sobre o lesado o ónus de demonstrar que a actuação da Administração fiscal é censurável.

---

<sup>443</sup> Cfr. artigo 11.º, n.º 1, do RRCEEP.

<sup>444</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil...*, p. 21.

<sup>445</sup> Cfr. artigo 10.º, n.º 1, do CCREEP.

<sup>446</sup> Como afirma CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (*ob. cit.*, p. 203), *“há lugar, neste caso, à inversão do ónus da prova”, o que significa que “não funciona a regra (que decorre do princípio geral insito no artigo 487.º, n.º 1, do Código Civil) segundo a qual é ao lesado que incumbe provar a culpa do autor da lesão, mas antes a regra oposta pela qual é ao lesante que incumbe provar que agiu sem culpa (artigo 344.º, n.º 1).”*

<sup>447</sup> Efectivamente, sendo esta uma presunção legal *juris tantum*, uma vez que a citada norma não proíbe a prova em contrário, nada impede que a Administração fiscal a possa ilidir, demonstrando que agiu sem culpa (artigo 350.º, n.º 2, do CC).

No concernente à obrigação de indemnização, o artigo 3.º do RRCEEP estabelece no seu n.º 1 que quem estiver obrigado a reparar um dano deve reconstituir a situação que existiria se não tivesse ocorrido o evento que obriga à reparação. A indemnização será fixada em dinheiro sempre que a reconstituição natural não seja possível, não repare inteiramente os danos ou seja excessivamente onerosa<sup>448</sup> e compreenderá os danos patrimoniais e não patrimoniais, já produzidos e futuros, nos termos gerais de direito<sup>449</sup>.

Assim, a obrigação de indemnização compreende a prestação do que for destinado à reparação do prejuízo sofrido pelo lesado, sendo que a *“definição dos prejuízos indemnizáveis depende da existência de nexos de causalidade entre eles e o acto lesante”*<sup>450</sup>.

Relativamente ao nexo de causalidade, importa ter em consideração o disposto no artigo 563º do CC que estabelece que a obrigação de indemnização só existe relativamente aos danos que o lesado não teria provavelmente sofrido se não fosse a lesão. Nessa medida, será sempre necessário descortinar se a conduta da Administração fiscal foi condição do dano, ou seja, se sem essa conduta o dano não ocorreria. Sendo a resposta negativa, inexistente nexo de causalidade. Se a resposta for positiva, terá de se apurar se há um nexo de causalidade adequada, *“o que consiste em apreciar se aquela circunstância que concorreu para a produção do dano, não era, segundo a sua natureza geral, de todo indiferente para a produção do dano e só se tornou condição dele em virtude de outras circunstâncias extraordinárias, sendo portanto inadequada para este dano”*<sup>451</sup>.

Por fim, importa salientar que o direito à indemnização por responsabilidade civil extracontratual do Estado, das demais pessoas colectivas de direito público e dos titulares dos respectivos órgãos, funcionários e agentes prescreve no prazo de três anos – a contar da data em que o lesado teve conhecimento do direito que lhe compete, embora com desconhecimento da pessoa do responsável e da extensão integral dos danos –, sem prejuízo da prescrição ordinária se tiver decorrido o respectivo prazo a contar do facto danoso<sup>452</sup>, sendo-lhe aplicável o

---

<sup>448</sup> Cfr. artigo 3.º, n.º 2, do RRCEEP.

<sup>449</sup> Cfr. artigo 3.º, n.º 3, do RRCEEP.

<sup>450</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil...*, p. 24.

<sup>451</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil...*, p. 26.

<sup>452</sup> Cfr. artigo 5.º do RRCEEP e artigo 498.º, n.º 1, do CC.

disposto nos artigos 318.º e seguintes do CC, quanto à suspensão da prescrição, e o disposto nos artigos 323.º e seguintes do CC, quanto à interrupção da prescrição<sup>453</sup>.

---

<sup>453</sup> Estas normas do CC são aplicáveis *ex vi* artigo 5.º do RRCEEP.



## CONCLUSÕES

A investigação empreendida e as reflexões que fomos fazendo ao longo da realização deste estudo, permitem-nos formular as seguintes conclusões:

1. Os procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia são um instrumento relevantíssimo na prossecução do princípio da justiça fiscal, na medida em que permitem, por um lado, a correcta determinação dos impostos e, por outro, combater os esquemas de evasão e fraude fiscais.

2. A troca de informações fiscais deve, por isso, ser perspectivada quer no interesse dos Estados-membros da União Europeia na arrecadação de receitas fiscais (troca de informações fiscais enquanto *sword*), quer no interesse dos contribuintes numa tributação correcta e justa (troca de informações fiscais enquanto *shield*).

3. Os procedimentos de troca de informações fiscais têm por sujeitos activos os Estados-membros da União Europeia e por sujeitos passivos os contribuintes; no entanto, esta delimitação do âmbito subjectivo desses procedimentos não permite concluir que aos contribuintes esteja reservada uma posição passiva, destituída de quaisquer direitos, ou seja – recorrendo à terminologia cinematográfica –, de meros figurantes num filme que, apesar de centrado nas suas vidas, tem por únicos actores as Administrações fiscais nacionais.

4. Aos contribuintes deve, pois, ser conferido um papel activo no âmbito dos procedimentos de troca de informações fiscais, o que passa por reconhecer-lhes uma concreta



posição jurídica, compreendendo direitos e deveres, e, ainda, pela criação de mecanismos aptos a tutelarem juridicamente os seus legítimos direitos e interesses.

5. Os princípios referentes ao procedimento de troca de informações – princípio da equivalência, princípio da reciprocidade, princípio da subsidiariedade e princípio da actuação por conta própria – permitem balizar a forma como os Estados-membros empreendem as trocas de informações fiscais, entre si, nas suas diversas modalidades (troca de informações a pedido, troca de informações automática e troca de informações espontânea).

6. Por seu turno, os princípios respeitantes ao uso das informações transmitidas – princípio da especialidade e princípio da confidencialidade – são muito importantes na perspectiva dos contribuintes, pois neles encontramos quer limitações à utilização que as Administrações fiscais nacionais podem fazer das informações transmitidas – estas só podem, em princípio, ser utilizadas dentro do âmbito e relativamente à matéria que estão subjacentes à sua comunicação –, quer a imposição de um dever de segredo sobre as informações veiculadas por meio de procedimentos de trocas de informações fiscais, o qual deve ser respeitado na mesma medida em que, no âmbito interno de cada Estado-membro, é observado o dever de sigilo que impende sobre a respectiva Administração fiscal.

7. Igualmente relevantes para os contribuintes são os limites materiais à troca de informações fiscais, isto é, os limites referentes ao conteúdo das informações fiscais que podem ser objecto de transmissão entre os Estados-membros da União Europeia, dos quais decorre que pode ser recusada a comunicação de informações que contenham segredos profissionais, segredos comerciais, industriais ou de um processo comercial, assim como de informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública. É certo que fica na discricionariedade dos Estados-membros transmitirem, ou não, essas informações; contudo, estamos em crer que na grande maioria dos casos tal não sucederá, na medida em que quer a manutenção dalguns daqueles segredos, quer o respeito pela ordem pública são do interesse dos próprios Estados-membros.

8. A posição jurídica dos contribuintes no âmbito das trocas de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia e os respectivos meios legais de tutela devem ser assegurados quer no âmbito do ordenamento jurídico europeu, quer no âmbito dos ordenamentos jurídicos nacionais.

9. No quadro do ordenamento jurídico europeu, a tutela da posição jurídica dos contribuintes é, desde logo, assegurada por via dos princípios gerais da proporcionalidade e da não discriminação. O primeiro impõe que as medidas legais e administrativas adoptadas para efectivar a troca de informações fiscais entre os Estados-membros sejam proporcionais face àqueles que são os fins visados por esses procedimentos de assistência administrativa mútua interestadual em matéria fiscal, isto é, aquelas medidas devem ser adequadas, necessárias e proporcionais, em sentido restrito, à prossecução daqueles fins. O segundo princípio impede quer que os contribuintes sejam sujeitos a um tratamento diferente consoante estão ou não estabelecidos num determinado Estado-membro, quer que os Estados-membros subordinem ao cumprimento de determinados deveres formais, estabelecidos pelas suas legislações internas, o exercício de certos direitos pelos contribuintes, se os elementos necessários para esse efeito puderem ser obtidos por via dos procedimentos de troca de informações fiscais com outros Estados-membros.

10. No mesmo plano, a tutela da posição jurídica dos contribuintes é, ainda, assegurada por via dos direitos fundamentais reconhecidos e protegidos na ordem jurídica europeia – através do TUE, do TFUE, da CDFUE e da CEDH – e cuja eficácia se projecta sobre os procedimentos de troca de informações fiscais entre os Estados-membros. Nesta sede, pontificam os seguintes direitos fundamentais:

10.1. O direito de propriedade, o qual implica que as medidas concretamente adoptadas no âmbito daquelas trocas de informações fiscais devam ser submetidas ao estrito controlo do princípio da proporcionalidade entre as exigências do interesse público e os imperativos da protecção deste direito fundamental;

10.2. O direito à tutela jurisdicional efectiva, relevante na perspectiva da concretização de um dos direitos de participação dos contribuintes no âmbito dos procedimentos de troca de informações: o direito de impugnação;

10.3. O direito ao respeito pela vida privada e familiar, pois, apesar de os procedimentos de troca de informações fiscais consubstanciarem uma ingerência legítima neste direito, as Administrações fiscais nacionais não podem desenvolver a sua actividade investigatória adoptando medidas que o restrinjam de forma inadmissível e, portanto, ilegítima;

10.4. O direito à protecção dos dados pessoais, atendendo quer aos princípios relativos à qualidade dos dados e à legitimidade do tratamento de dados, quer aos direitos conferidos às pessoas singulares cujos dados pessoais sejam objecto de tratamento, uns e outros legalmente previstos, pese embora alguns deles poderem ser limitados no âmbito das trocas de informações fiscais interestaduais; e

10.5. A proibição de discriminação que, para além de ser um dos princípios gerais do ordenamento jurídico europeu, consubstancia também um direito fundamental.

11. No âmbito dos ordenamentos jurídicos nacionais, devem ser assegurados aos contribuintes visados pelas trocas de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia os seguintes direitos de participação nesses procedimentos:

11.1. O direito de notificação, cuja finalidade é dar a conhecer ao contribuinte visado por um desses procedimentos quer a sua existência, quer o seu objecto;

11.2. O direito de audição, o qual pressupõe a obrigação de dar àquele contribuinte a possibilidade de se pronunciar sobre o enquadramento fáctico e jurídico do caso concreto, antes de ser tomada a decisão de efectuar a transmissão de quaisquer informações;

11.3. O direito de impugnação, pelo qual o mesmo contribuinte pode submeter a controlo administrativo e/ou judicial a apreciação da legalidade do procedimento de troca de informações.

12. Ainda no quadro dos ordenamentos jurídicos nacionais, a definição do valor jurídico-probatório das informações fiscais trocadas entre as diferentes Administrações fiscais afigura-se imprescindível para os contribuintes, pois é por essa via que estes ficam a saber em que medida é que aquelas informações podem ser utilizadas pelas autoridades nacionais que as recebem e quais as consequências dessa utilização. A determinação do valor jurídico-probatório daquelas informações fiscais dependerá de considerações de ordem formal e material, como sejam as referentes ao tipo de dados transmitidos, ao modo como foram obtidas as informações e à concreta utilização que lhes for dada; sendo certo que incumbe ao legislador nacional e, mais concretamente, ao legislador do Estado-membro que recebe as informações, a tarefa dessa determinação.

13. No concernente ao ordenamento jurídico português, cumpre, desde logo, atender àqueles que são os princípios constitucionais da tributação que se afiguram relevantes na perspectiva dos procedimentos de troca de informações fiscais com os outros Estados-membros da União Europeia, sejam os que fixam limites formais à tributação – princípio da legalidade fiscal e princípio da segurança jurídica –, sejam os que fixam limites materiais à tributação – princípio da igualdade fiscal e princípio do respeito pelos direitos fundamentais –, pois neles vamos encontrar os postulados a que o legislador está vinculado na elaboração das leis fiscais.

14. O regime jurídico português em matéria de troca de informações fiscais com os demais Estados-membros da União Europeia, para além de estar parametrizado pelas normas jurídicas de Direito da União, é ainda enformado por diversas normas jurídicas nacionais, referentes aos próprios procedimentos de troca de informações, ao segredo fiscal, ao segredo bancário, à protecção de dados pessoais e ao ónus da prova em matéria fiscal.

15. No nosso ordenamento jurídico, os contribuintes têm assegurada a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, podendo, nomeadamente, instaurar providências cautelares e recorrer contenciosamente dos actos administrativos em matéria tributária, o que abrange os actos praticados pela Administração

fiscal no âmbito dos procedimentos de trocas de informações fiscais com os Estados-membros da União Europeia.

16. Ainda no âmbito da ordem jurídica portuguesa, está consagrada a responsabilidade civil extracontratual da Administração fiscal e dos titulares dos seus órgãos, funcionários e agentes pelos danos resultantes de acções ou omissões ilícitas praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, com a inerente obrigação de indemnizar os contribuintes lesados. Relativamente à troca de informações fiscais com outros Estados-membros da União Europeia, aquela responsabilização da Administração fiscal e dos titulares dos seus órgãos, funcionários e agentes, com a consequente obrigação de indemnização dos contribuintes, afigura-se relevante, nomeadamente, nos casos em que são realizados procedimentos de troca de informações fiscais que, posteriormente, são considerados ilegais por um Tribunal.

## BIBLIOGRAFIA

ANAMOURLIS, TONY, NETHERCOTT, LES, "An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy", *Bulletin for International Taxation*, Issue 12 (December 2009), Amsterdam, IBFD, pp. 616-621.

AUJEAN, MICHEL, "Savings Taxation: Is Automatic Exchange of Information Becoming a Panacea?", *EC Tax Review*, Volume 19, Issue 1 (February 2010), Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, pp. 2-3.

\_\_\_\_\_, "The Decision in *Ferrazzini*. Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters", *Intertax*, Volume 29, Issue 11 (November 2001), London, Kluwer Law International, pp. 360-366.

BAKER, PHILIP, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 3<sup>rd</sup> edition, London, Sweet & Maxwell, 2001.

\_\_\_\_\_, "Taxation and the European Convention on Human Rights", *British Tax Review*, 2000, Number 4, London, Sweet & Maxwell, pp. 211-377.

\_\_\_\_\_, "Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?", *Intertax*, Volume 29, Issue 6-7 (June & July 2001), London, Kluwer Law International, pp. 205-211.

\_\_\_\_\_, "The Decision in *Ferrazzini*. Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters", *Intertax*, Volume 29, Issue 11 (November 2001), London, Kluwer Law International, pp. 360-361.

BENTLEY, DUNCAN, *Taxpayers Rights – Theory, Origin and Implementation*, Eucotax Series on European Taxation, Volume 31, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2007.

BORJA SANCHIS, ADORACIÓN, *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, Valencia, Editorial Diálogo, 2005.

- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, MARÍA DOLORES, “Intercambio de información internacional”, *in* Cordon Ezquerro, Teodoro (dir.) e Gutiérrez Lousa, Manuel (coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Volumen II, 3ª ed. revisada y ampliada, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 1209-1246.
- CADILHA, CARLOS ALBERTO FERNANDES, *Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas, Anotado*, 2ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.
- CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, “El intercambio de información entre administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volume 50, n.º 258 (2000), Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, pp. 769-802.
- \_\_\_\_\_, *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2000.
- \_\_\_\_\_, “Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure between State Tax Administrations”, *Intertax*, Volume 28, Issue 12 (December 2000), London, Kluwer Law International, pp. 462-475.
- CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*, Coimbra, Almedina, 2006.
- CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume I, 4ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- CARAM, ANDRES, “Enhancing International Cooperation among Tax Authorities in the Assessment and the Recovery of Taxes: The Proposals for New European Directives”, *Intertax*, Volume 37, Issue 11 (November 2009), Amsterdam, Kluwer Law International, pp. 630-646.
- CIPOLLA, GIUSEPPE MARIA, “La prova nel Diritto Tributario”, *Diritto e Pratica Tributaria*, Volume LXXX, N.º 3 (Maggio – Giugno), Assago (MI), Wolters Kluwer Italia, 2009, pp. 545-612.

- COLLADO YURRITA, MIGUEL ÁNGEL e PATÓN GARCÍA, GEMMA, “Las fuentes del derecho tributario internacional”, in Cordón Ezquerro, Teodoro (dir.) e Gutiérrez Lousa, Manuel (coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Volumen I, 3ª ed. revisada y ampliada, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 137-160.
- CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES, *Manual de Direito Bancário*, 3ª edição (aumentada e totalmente revista), Coimbra, Almedina, 2008.
- CUNHA, PATRÍCIA NOIRET, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.
- CUNHA, PAULO DE PITTA E, “A integração europeia no mundo globalizado”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 67, Janeiro 2007, Lisboa, Ordem dos Advogados, pp. 37-49.
- DASSESE, MARC e MINNE, PASCAL, *Droit Fiscal, Principes généraux et impôts sur les revenus*, 4<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Bruylant, 1996.
- DEAK, DANIEL, “Harmonization in Community Law and Enforcement of Rights in Tax Law”, *Intertax*, Volume 36, Issue 11 (November 2008), London, Kluwer Law International, pp. 478-491.
- DI PIETRO, ADRIANO, “El principio de igualdad: la influencia en el sistema fiscal italiano del artículo 14 de la convención europea de derechos del hombre y del artículo 26 de la convención internacional de derechos civiles y políticos”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. 48, n.º 250, octubre – diciembre de 1998, Madrid, Edersa, pp. 775-788.
- DOURADO, ANA PAULA, *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 175, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1996.
- \_\_\_\_\_, *Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.
- \_\_\_\_\_, *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.



- DUARTE, MARIA LUÍSA, “A União Europeia e o sistema europeu de protecção dos direitos fundamentais – a chancela do Tratado de Lisboa”, in AA. VV., *O Tratado de Lisboa*, Cadernos O Direito, N.º 5, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 169-189.
- EIJSDEN, ARJO VAN e DAM, JANCO VAN, “The Impact of European Law on Domestic Procedural Tax Law: Wrongfully Underestimated?”, *EC Tax Review*, Volume 19, Issue 5 (October 2010), Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, pp. 199-209.
- FALCÓN Y TELLA, RAMÓN e ALMUDÍ CID, JOSÉ MANUEL, “El derecho fiscal europeo”, in Cordón Ezquerro, Teodoro (dir.) e Gutiérrez Lousa, Manuel (coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Volumen I, 3ª ed. revisada y ampliada, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 161-198.
- FALCÓN Y TELLA, RAMÓN e PULIDO GUERRA, ELVIRA, *Derecho Fiscal Internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010.
- FERNÁNDEZ MARÍN, FERNANDO, *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006.
- \_\_\_\_\_, *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Barcelona, Atelier, 2007.
- GAVALDÁ, JESSICA K., “La tutela judicial efectiva en del derecho tributario”, in González García, Eusebio (dir.) e Vilar Mayer, Pollyana (coord.), *Temas actuales de derecho tributario*, Barcelona, J. M. Bosch Editor, 2005, pp. 135-172.
- GOMES, NUNO SÁ, “As garantias dos contribuintes numa perspectiva internacional”, in *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 169, Lisboa, DGCI, Centro de Estudos Fiscais, 1993, pp. 49-78.
- GORJÃO-HENRIQUES, MIGUEL, *Direito da União – História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 6ª edição, Coimbra, Almedina, 2010.

GREGGI, MARCO, “The Masa Investment Group as a “Nec Plus Ultra” Case for the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Law?”, *Intertax*, Volume 35, Issue 6/7 (June/July 2007), London, Kluwer Law International, pp. 366-372.

\_\_\_\_\_, “The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the *Jussila Case*”, *Intertax*, Volume 35, Issue 11 (November 2007), London, Kluwer Law International, pp. 610-615.

GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal – Emergente da obrigação de imposto*, Lisboa, Vislis Editores, 2007.

HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Madrid, La Ley, 1993.

KLEEMANS, NICO, “The relationship between the national systems of legal protection of the taxpayer and the European Convention on Human Rights”, *EC Tax Review*, Volume 9 (2000), Issue 1, The Hague, Kluwer Law International, pp. 45-50.

LANG, MICHAEL, SCHUCH, JOSEF e STARINGER, CLAUS, *Tax Treaties and EC Law*, London, Kluwer Law International, 2007.

MARTÍNEZ GINER, LUIS ALFONSO, *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Madrid, Iustel, 2008.

MARTINS, ANA MARIA GUERRA, *Curso de Direito Constitucional da União Europeia*, Coimbra, Almedina, 2004.

\_\_\_\_\_, *A Igualdade e a Não Discriminação dos Nacionais de Estados Terceiros Legalmente Residentes na União Europeia: Da origem na integração económica ao fundamento na dignidade do ser humano*, Coimbra, Almedina, 2010.

MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 2010.

MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 2010.

- MESQUITA, MARIA JOSÉ RANGEL DE, “Cidadania europeia e legitimação democrática após o Tratado de Lisboa”, in AA. VV., *O Tratado de Lisboa*, Cadernos O Direito, N.º 5, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 149-167.
- MESQUITA, MARIA MARGARIDA CORDEIRO, “A protecção da confidencialidade em matéria fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 364 (Outubro/Dezembro 1991), Lisboa, DGCI, Centro de Estudos Fiscais, pp. 211-231.
- \_\_\_\_\_, “Troca de informações e cooperação fiscal internacional”, *A internacionalização da economia e a fiscalidade*, Lisboa, DGCI, Centro de Estudos Fiscais, 1993, pp. 331-364.
- MORAL GONZÁLEZ, ALFONSO DEL, “Requerimientos de información sobre datos del propio obligado tributario”, *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Tributaria*, Año XXV, n.º 13 (julio 2009), Madrid, La Ley, pp. 11-31.
- MOURA, GAËTAN I. M. SPIELMANN, *Assistência administrativa na troca internacional de informação fiscal*, Tese de Mestrado, Coimbra, s. n., 2007.
- MUTÉN, LEIF, “Fiscal Interest and Taxpayers’ Rights”, *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, AA. VV., Series on International Taxation, Volume 27, Stockholm, Norstedts Juridik AB, London, Kluwer Law International, 2001, pp. 187-197.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 6ª edição, Coimbra, Almedina, 2010.
- OCDE, COMITÉ DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, Lisboa, DGCI, Centro de Estudos Fiscais, 2008.
- OECD, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries, A Survey of Current Practices*, Paris, OECD, 1994.
- OLIVEIRA, JOSÉ ANDRÉ WANDERLEY DANTAS DE, “Asistencia mutua en el derecho tributario internacional con la finalidad de intercambio de información”, in García, Eusebio González (Dir.) e Mayer, Pollyana Vilar (Coord.), *Temas actuales de derecho tributario*, Barcelona, J. M. Bosch Editor, 2005, pp. 173-206.

- OLIVEIRA, MARIA ODETE, “A troca internacional de informação tributária. Funções e operacionalização”, *Série Miscelâneas do IDET*, n.º 5, Coimbra, Almedina, 2008, pp. 109-135.
- PAIVA, CARLOS, *Da tributação à revisão dos actos tributários*, Coimbra, Almedina, 2005.
- PARTOUCHE, LAURENT, ““The Right to a Fair Trial”: the French Civil Supreme Court Reduces its Scope of Application to Tax Matters”, *Intertax*, Volume 33, Issue 2 (February 2005), London, Kluwer Law International, pp. 80-85.
- PEACOCK, JONATHAN e FITZPATRICK, FRANCIS, “The Impact of the Human Rights Act 1998 in the Tax Field”, *British Tax Review*, 2000, Number 4, London, Sweet & Maxwell, pp. 202-210.
- PEREIRA, PAULA ROSADO, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2010.
- PIRES, MANUEL, “Portugal. National Reporter”, in *IFA - International mutual assistance through exchange of informations*, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXXVb, Stockholm, 1990, pp. 443-453.
- PIRES, RITA CALÇADA, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico, Desvendar mitos e construir realidades*, Coimbra, Almedina, 2011.
- PISTONE, PASQUALE, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Eucotax Series on European Taxation, Volume 4, London, Kluwer Law International, 2002.
- QUADROS, FAUSTO DE, *Direito da União Europeia*, 3ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2009.
- ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Apontamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, Braga, Aedum, 2009.
- \_\_\_\_\_, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

- \_\_\_\_\_, “O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)”, *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 67 (Janeiro – Fevereiro 2008), Braga, Cejur, pp. 3-18.
- ROSEMBUJ, TULLIO, *Intercambio internacional de información tributaria*, Barcelona, Edicions Universitat de Barcelona, 2004.
- RUCHELMAN, STANLEY C. e SHAPIRO, SUSAN, “Exchange of Information”, *Intertax*, Volume 30, Issue 11 (November 2002), London, Kluwer Law International, pp. 408-435.
- SANCHES, J. L. SALDANHA e GAMA, JOÃO TABORDA DA, “Audição – participação – fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária”, in AA. VV., *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 271-304.
- SANCHES, J. L. SALDANHA, “A situação actual do sigilo bancário: a singularidade do regime português”, in *Estudos de direito contabilístico e fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2000, pp. 85-100.
- \_\_\_\_\_, *Justiça Fiscal*, Coleção Ensaaios da Fundação, 4, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.
- \_\_\_\_\_, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- \_\_\_\_\_, “Segredo bancário, segredo fiscal: uma perspectiva funcional”, *Fiscalidade*, 21 (Janeiro-Março 2005), Coimbra, Coimbra Editora, pp. 33-42.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, MARÍA ESTHER, “Los mecanismos de cooperación administrativa en el ámbito internacional: intercambio de información y asistencia en materia de recaudación. Deslinde y complementariedad”, in Collado Yurrita, Miguel Ángel (dir.) e Moreno González, Saturnina (coord.), *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Madrid, Colex, 2005, pp. 173-192.
- SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, JESÚS, “Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia e las Comunidades Europeas”, *Estudios*

*Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 186, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1998, pp. 3-56.

SANTOS, HUGO MOREDO, “O sigilo bancário e a Administração Fiscal no contexto da reclamação graciosa e da impugnação judicial – Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 442/07”, *Jurisprudência Constitucional*, n.º 13 (Janeiro – Março de 2007), Coimbra, Coimbra Editora, pp. 43-92.

SANTOS, LUÍS MÁXIMO DOS, “Derrogação do segredo bancário no âmbito do procedimento de reclamação graciosa e do processo de impugnação judicial: Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 442/07, de 14 de Agosto”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, Número 1, Primavera, Coimbra, Almedina, 2008, pp. 259-270.

SAPONARO, FABIO, “Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l’armonizzazione fiscale”, *Boletim de Ciências Económicas*, Volume 48 (2005), Coimbra, Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, 2005, pp. 123-198.

SCHENK-GEERS, TONNY, *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, Eucotax Series on European Taxation, Volume 24, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2009.

SILVA, ISABEL MARQUES DA, “Dever de correcta notificação dos meios de defesa ao dispor dos contribuintes, boa-fé e protecção da confiança”, *Direito e Justiça*, Volume 14, tomo 2 (2000), Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Ciências Humanas, pp. 273-289.

\_\_\_\_\_, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, n.º 5, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2010.

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, Lisboa, Áreas Editora, 2008.

\_\_\_\_\_, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais*, Lisboa, Áreas Editora, 2010.

- TANZI, VITO e ZEE HOWELL H., "Can Information Exchange be Effective in Taxing Cross-Border Income Flows?", in AA. VV., *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Series on International Taxation, Volume 27, Stockholm, Norstedts Juridik AB, London, Kluwer Law International, 2001, pp. 259-267.
- TERRA, BEN J. M. e WATTEL, PETER J., *European Tax Law*, Fifth Edition, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008.
- VANISTENDAEL, FRANS, "Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?", *EC Tax Review*, Volume 17 (2008), Issue 2, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, pp. 52-66.
- VARELA, ANTUNES, *Das obrigações em Geral*, Volume I, 6ª edição, revista e actualizada, Coimbra, Almedina, 1989.
- XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição actualizada, reimpressão, Coimbra, Almedina, 2009.

## **JURISPRUDÊNCIA**

### **Jurisprudência do TC**

#### **1995**

Acórdão n.º 278/95, de 31 de Maio de 1995, processo n.º 510/91.

#### **2002**

Acórdão n.º 256/02, de 12 de Junho de 2002, processo n.º 580/98.

#### **2005**

Acórdão n.º 602/2005, de 2 de Novembro de 2005, processo n.º 514/2005.

#### **2007**

Acórdão n.º 42/2007, de 23 de Janeiro de 2007, processo n.º 950/2006.

Acórdão n.º 442/2007, de 14 de Agosto de 2007, processo n.º 815/07.



## **Jurisprudência do TEDH**

### **1979**

Acórdão de 26 de Abril de 1979, caso *The Sunday Times c. Reino Unido*, processo n.º 6538/74.

### **1982**

Acórdão de 23 de Setembro de 1982, caso *Sporrong e Lönnroth c. Suécia*, processos n.ºs 7151/75 e 7152/75.

### **1983**

Acórdão de 25 de Março de 1983, caso *Silver e outros c. Reino Unido*, processos n.ºs 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 e 7136/75.

### **1986**

Acórdão de 21 de Fevereiro de 1986, caso *James e outros c. Reino Unido*, processo n.º 8793/79.

### **1987**

Acórdão de 28 de Outubro de 1987, caso *Inze c. Áustria*, processo n.º 8695/79.

### **1990**

Acórdão de 23 de Outubro de 1990, caso *Darby c. Suécia*, processo n.º 11581/85.

## **1992**

Acórdão de 16 de Dezembro de 1992, caso *Niemietz c. Alemanha*, processo 13710/88.

## **1993**

Acórdão de 25 de Fevereiro de 1993, caso *Funke c. França*, processo n.º 10828/84.

## **1994**

Acórdão de 24 de Fevereiro de 1994, caso *Bendenoun c. França*, processo n.º 12547/86.

Acórdão de 22 de Setembro de 1994, caso *Hentrich c. França*, processo n.º 13616/88.

Acórdão de 9 de Dezembro de 1994, caso *Schouten e Meldrum c. Holanda*, processos n.ºs 19005/91 e 19006/91.

## **1995**

Acórdão de 23 de Fevereiro de 1995, caso *Gasus Dosier-und Fördertechnik GMBH c. Holanda*, processo n.º 15375/89.

## **1997**

Acórdão de 23 de Outubro de 1997, caso *The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society c. Reino Unido*, processos n.ºs 21319/93, 21449/93 e 21675/93.

## **1999**

Acórdão de 1 de Abril de 1999, caso *Lemoine c. França*, processo 26242/95.

## **2000**

Acórdão de 16 de Fevereiro de 2000, caso *Amann c. Suíça*, processo n.º 27798/95.

## **2001**

Acórdão de 12 de Julho de 2001, caso *Ferrazzini c. Itália*, processo n.º 44759/98.

## **2002**

Acórdão de 16 de Abril de 2002, caso *SA Dangeville c. França*, processo n.º 36677/97.

Acórdão de 16 de Abril de 2002, caso *Société Colas Est e outros c. França*, processo n.º 37971/97.

## **2003**

Acórdão de 3 de Julho de 2003, caso *Buffalo SRL c. Itália*, processo n.º 38746/97.

Acórdão de 22 de Julho de 2003, casos *SA Cabinet Diot e SA Gras Savoye c. França*, processos n.ºs 49217/99 e 49218/99.

## **Jurisprudência do TJUE**

### **1963**

Acórdão de 17 de Julho de 1963, *Comissão c. Itália*, processo C-13/63.

### **1968**

Acórdão de 19 de Dezembro de 1968, *Salgoil c. Ministério do Comércio Externo de Itália*, processo 13/68.

### **1971**

Acórdão de 11 de Fevereiro de 1971, *Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH c. Hauptzollamt Emmerich*, processo 37/70.

### **1974**

Acórdão de 12 de Fevereiro de 1974, *Giovanni Maria Sotgiu c. Deutsche Bundespost*, processo 152/73.

Acórdão de 14 de Maio de 1974, *Nold c. Comissão*, processo C-4/73.

### **1975**

Acórdão de 28 de Outubro de 1975, *Roland Rutili c. Ministre de l'Interieur*, processo C-36/75.

## **1976**

Acórdão de 7 de Julho de 1976, *Lynne Watson e Alessandro Belmann*, processo C-118/75.

Acórdão de 19 de Dezembro de 1976, *Comet*, processo 45/76.

## **1977**

Acórdão de 5 de Julho de 1977, *Bela-Mühle Josef Bergmann KG c. Grows-Farm GmbH & CO. KG*, processo 114/76.

## **1980**

Acórdão de 26 de Junho de 1980, *National Panasonic (UK) Limited c. Comissão*, processo C-136/79.

## **1986**

Acórdão de 28 de Janeiro de 1986, *Comissão c. França ("Avoir fiscal")*, processo C-270/83.

Acórdão de 15 de Maio de 1986, *Marguerite Johnston c. Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, processo C-222/84.

## **1987**

Acórdão de 15 de Outubro de 1987, *Union Nationale des Entraîneurs et Cadres Techniques Professionnels du Football (UNECTEF) c. Georges Heylens e outros*, processo 222/86.

## **1989**

Acórdão de 13 de Julho de 1989, *Wachauf c. República Federal da Alemanha*, processo C-5/88.

Acórdão de 21 de Setembro de 1989, *Hoechst AG c. Comissão*, processos apensos 46/87 e 227/88.

## **1990**

Acórdão de 8 de Maio de 1990, *Klaus Biehl c. Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg*, processo C-175/88.

Acórdão de 10 de Julho de 1990, *Anklagemyndigheden c. Hansen & Soen I/S*, processo C-326/88.

## **1991**

Acórdão de 18 de Junho de 1991, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi AE e Panellinia Omospondia Syllogon Prossopikou c. Dimotiki Etairia Pliroforissis e Sotirios Kouvelas e Nicolaos Avdellas e outros*, processo C-260/89.

Acórdão de 19 de Novembro de 1991, *Andrea Francovich e Danila Bonifaci c. Itália*, processos apensos C-6/90 e C-9/90.

## **1992**

Acórdão de 28 de Janeiro de 1992, *Hanns-Martin Bachmann c. Bélgica*, processo C-204/90.

Acórdão de 17 de Novembro de 1992, *Comissão c. Reino Unido*, processo C-279/89.

## **1993**

Acórdão de 13 de Julho de 1993, *The Queen c. Inland Revenue Commissioners*, ex parte: *Commerzbank AG*, processo C- 330/91.

## **1994**

Acórdão de 10 de Fevereiro de 1994, *Mund & Fester c. Hatrex Internationaal Transport*, processo C-398/92.

Acórdão de 14 de Março de 1994, *The Queen c. Ministry of Agriculture, Fisheries and Food*, ex parte *Dennis Clifford Bostock*, processo C-2/92.

Acórdão de 12 de Abril de 1994, *Halliburton Services BV c. Staatsecretaris van Financiën*, processo C-1/93.

Acórdão de 5 de Outubro de 1994, *X c. Comissão*, processo C-404/92 P.

## **1995**

Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, processo C-279/93.

Acórdão de 11 de Agosto de 1995, *Wielockx c. Inspecteur der Directe Belastingen*, processo C-80/94.

Acórdão de 5 de Outubro de 1995, *José Imbernon Martínez c. Bundesanstalt für Arbeit*, processo C-321/93.

Acórdão de 14 de Dezembro de 1995, *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS c. Bélgica*, processo C-312/93.

## **1996**

Acórdão de 13 de Junho de 1996, *Jean-Louis Maurin*, processo C-144/95.

## **1997**

Acórdão de 15 de Maio de 1997, *Futura Participations SA e Singer c. Administration des contributions*, processo C-250/95.

Acórdão de 29 de Maio de 1997, *Friedrich Kremzow c. Republik Österreich, sendo interveniente Wilfried Weh*, processo C-299/95.

Acórdão de 17 de Julho de 1997, *Pascoal & Filhos, Lda. c. Fazenda Pública*, processo C-97/95.

## **1998**

Acórdão de 17 de Fevereiro de 1998, *Lisa Jacqueline Grant c. South-West Trains Ltd*, processo C-249/96.

Acórdão de 28 de Abril de 1998, *Metronome Musik GmbH c. Music Point Hokamp GmbH*, processo C-200/96.

Acórdão de 12 de Maio de 1998, *Époux Robert Gilly c. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, processo C-336/96.

Acórdão de 11 de Junho de 1998, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises c. Bundesamt für Finanzen*, processo C-361/96.

## **1999**

Acórdão de 8 de Julho de 1999, *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France, Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA c. Premier Ministre, Ministère du Travail et des*



*Affaires sociales, Ministère de l'Économie et des Finances, Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation*, processo C-254/97.

Acórdão de 14 de Setembro de 1999, *Frans Gschwind c. Finanzamt Aachen-Außenstadt*, processo C-391/97.

Acórdão de 21 de Setembro de 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland c. Finanzamt Aachen-Innstadt*, processo C-307/97.

Acórdão de 28 de Outubro de 1999, *Skatteministeriet c. Bent Vestergaard*, processo C-55/98.

## **2000**

Acórdão de 13 de Abril de 2000, *Kjell Karlsson e outros*, processo C-292/97.

Acórdão de 16 de Maio de 2000, *Patrick Zurstrassen c. Administration des contributions directes*, processo C-87/99.

## **2002**

Acórdão de 3 de Outubro de 2002, *Rolf Dieter Danner*, processo C-136/00.

Acórdão de 22 de Outubro de 2002, *Roquette Frères SA c. Directeur Général de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des Fraudes*, processo C-94/00.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2002, *F. W. L. de Groot c. Staatssecretaris van Financiën*, processo C-385/00.

## **2003**

Acórdão de 20 de Maio de 2003, *Rechnungshof e outros c. Österreichischer Rundfunk e outros*, processos apensos C-465/00, C-138/01 e C-139/01.

Acórdão de 26 de Junho de 2003, *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), Ola Ramstedt c. Riksskatteverket*, processo C- 422/01.

## **2004**

Acórdão de 4 de Março de 2004, *Comissão c. França*, processo C- 334/02.

## **2005**

Acórdão de 5 de Julho de 2005, *D c. Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren Ondernemingen buitenland te Heerlen*, processo C-376/03.

## **2006**

Acórdão de 5 de Março de 2006, *Brasserie du Pêcheur SA c. Alemanha e The Queen c. Secretary of State of Transport, ex parte: Factortame Ltd e outros*, processos apensos C-46/93 e C-48/93.

## **2007**

Acórdão de 13 de Março de 2007, *Unibet (London) Ltd e Unibet (International) Ltd c. Justitiekanslern*, processo C-432/05.

## **2011**

Acórdão de 5 de Maio de 2011, *Comissão c. Portugal*, processo C-267/09.