

## **Introdução. Um paradigma económico-societário, reflexos na insuficiência de controle fiscal. A troca de informações no contexto de cooperação fiscal internacional**

Sob o risco de um desígnio afirmativo tendencialmente concludente sofrer uma categórica desautorização, o traço identificador do relacionamento internacional é marcado por estruturais alterações dos tempos de reacção e de interacção, pelas dramáticas mudanças nos meios de transportes e comunicações, mas, também, por um novo sentir estratégico de colocação no mercado. Estas alterações de globalização<sup>1</sup>, não modernas<sup>2</sup> para um instituto de saber mais ágil, como as ciências económicas, coloca inúmeras adversidades num campo de imutabilidade como os dos diversos ramos de direito<sup>3</sup>.

Com efeito, os progressos científico-tecnológicos dos tempos modernos permitem perspectivar uma radical transformação nos processos de contacto, que dão expressão literal ao sentido da diminuição das distâncias no tempo, simultaneamente alargando os espaços de colocação, o que naturalmente impõe respostas no domínio fiscal e provoca anseios nos diversos ordenamentos nacionais, desajustados na criação de mecanismos de verificação tributária.

À simultaneidade de presença que poderia ser encontrada, pelo menos nos seus escopos de implantação, nas teses clássicas<sup>4</sup> de estratégias para as grandes empresas, classicamente designadas por multinacionais, concorre agora a rapidez de intervenção e criação de novos instrumentos e a assunção de novas necessidades, a intensidade de instalação, nos diversos países de novas características, em que a intervenção destas grandes sociedades comerciais não é mais pautada por uma intervenção em sucessão plural de espaços nacionais, mas numa perspectiva de acção num espaço mundial. Paradoxalmente, tal permite a estruturação, em países globalmente afastados das técnicas de ponta, de indústrias ou prestação de serviços verdadeiramente inovadores — guetos de “out standings” performativos.

Apesar de as teses consensuais sobre o desenvolvimento da empresas multinacionais<sup>5</sup> se esconderem no novo quadro mundial, aquelas não deixam de manterem a sua viabilidade em determinados panoramas, que poderão, eventualmente, ser maioritários. No entanto, a nova ordem imporá uma maior compreensão do binómio integração global—sensibilidade no mercado de instalação<sup>6</sup> <sup>7</sup> mas, não obstante, não eliminará as grandes sociedades globais, muito integradas e

<sup>1</sup> João Ferreira do Amaral caracteriza a globalização como “uma intensificação do ritmo de evolução mundial em alguns domínios, designadamente movimento de capitais especulativos, liberalização do comércio mundial, investimento directo estrangeiro e circulação de pessoas”, in “Economia Portuguesa, União Europeia e Globalização”, “Caminhos da Economia Portuguesa”, Economia e Prospectiva”, Ministério da Economia, vol. I, n.º 1, Abr./Jun. 1997, p. 37.

<sup>2</sup> O dealbar da globalização será já aferível nos finais do Séc. XIX, que sofre uma segunda mutação globalizante no final da década de 40 do Séc. XX (com o GATT e o FMI) até inícios de 1980. Desde então assiste-se à terceira fase da globalização, potenciada com o Uruguay Round no âmbito do GATT, em 1994, tendencialmente para um liberalização quase total, embora gradual, em que muitos países de menor expressão concorrem directamente com países mais ricos (longe os tempos em que estes países apenas se expressavam como colocadores de matérias-primas para transformação) e em que, paralelamente, aos mecanismos produtivos se depreende uma sensível movimentação de capitais privados (cada vez mais voláteis e menos controlados, até pela quebra acentuada de barreiras estaduais).

<sup>3</sup> Por contraponto à capacidade de reacção a outras ciências, até sociais.

<sup>4</sup> 1. A força competitiva deriva do poder emanado do “país-origem da liderança”; 2. O processo de crescimento e implantação das multinacionais é tradicionalmente lento e sequencial. Neste sentido, José Fernando Pinto dos Santos, “Multinacionais e Mundialização”, in “Internacionalização das Empresas Portuguesas, Economia e Prospectiva, Ministério da Economia, 1998, p. 34.

<sup>5</sup> Desde a internacionalização baseada no ciclo de vida do produto (Vernon, “international Investment and International Trade in the product life-cycle”, Quarterly Journal of Economics, n.º 80, 1966, pp. 190-207) — inicialmente, a produção, desenvolvimento de um produto mantém-se restrito no país de origem, depois, a uniformização e a institucionalização do produto leva à transferência de produção para países proporcionadores de mais baixos custos mas, simultaneamente, posto abastecedor de parte dessa produção. Finalmente, instalação em mercados de produção sem poder de aquisição —, ao desempenho de aprendizagem e autodesenvolvimento (professado por J. Johanson e J. Vahine, “The Internationalization Process of the Firm - A model of Knowledge Development and Increasing Foreign Market Commitments”, Journal of International Business Studies, 8 (1), pp. 22-32, citado por João Ferreira do Amaral) — da exportação para países de proximidade cultural a mercados mais exteriores, ou como a tese do “diamante” de Michael Porter (expresso em “The competitive Advantage of Nations”, Macmillan, London, 1990), em que país de origem oferece vantagens competitivas numa determinada gama de produtos (matéria-prima, mão-de-obra, tecnologia, aspectos sócio-culturais) mercado mais exigente, maior funcionalidade competitiva que exponencia a produção, que possibilita a expansão internacional, ou como a posição que justifica a multinacionalidade nas vantagens de internacionalização em diversas operação externas.

<sup>6</sup> A autonomia de intervenção e dispersão de produtos pelas diversas filiais, numa gestão controlada num espaço geográfico, numa “fraca integração global e uma levada sensibilidade e adaptação ao local” (José F. P. Santos, op. cit., p. 37)

<sup>7</sup> Novas tendências compreendem a multinacional como maior transferência do saber tácito (na posição de B. Kogut e U. Zander, “Knowledge of the firm and the evolutionary theory of the multinational corporation”, Journal of International Business Studies, 1993, pp. 625 a 625), sempre a nova

pouco sensíveis às exigências de mercado, porque no fundo conseguem determinar (no sentido determinista) as exigências do próprio mercado. Será, no entanto, a profusão relativa da capacidade de reconhecimento das alterações estruturais e qualitativas e a capacidade de satisfação dos mercados contextualizados localmente (na dimensão que “localmente” possa ter) que determinará, aos ensejos dos mercados, as próximas rotas comerciais e, simultaneamente, imporá maior flexibilidade e rapidez de intervenção, respondendo. Como outrora mas não sempre, no futuro próximo a empresa antecipa a intervenção para corresponder e satisfazer os consumidores, capacidade esta que determina o sucesso da sociedade comercial.

Da manutenção desta ordem, contudo, submergirá a institucionalização das empresas transnacionais, simultaneamente mais ligeiras, eficientes e sensíveis a cada mercado, numa perspectiva de estabelecimento de um conceito de metanacional. Na emergência interventora, as novas regras pautam os comportamentos por tons de dispersão geográfica que não descuram a percepção das mutações dos diversos mercados e que, portanto, se encontram mais próximas dos seus locais de implantação, solidamente assentes no reconhecimento da imaterialidade das mais recentes gamas de recursos. Contraditoriamente, poderão ser densos em determinados locais<sup>8</sup>, mas, em regra, pautam-se pela criação de novas indústrias voláteis ou tecnologicamente descontínuas e de não inabalável deslocação<sup>9</sup>, mais etéreas e com mecanismos de decisão ágeis, numa acessibilidade aos mercados — de modo a poderem perceber os saberes e as necessidades dos diversos mercados, no sentido preferencial de “adaptação conceptual à realidade do que pela sua destruição”<sup>10</sup> — e perfeitamente conscientes sobre o tempo de vida do resultado de produção (o bem final, é (mais) curto), o que explica muito, ainda que titubeante, da manutenção da vitalidade industrial.

Se o novo paradigma de intervenção parece ser o supra delineado, em que se não poderá, também, rejeitar a constatação da deslocação, ainda como estratégia, de parte significativa da produção das grandes empresas para regiões de menores custos de produção, com inevitáveis reflexos ao nível do emprego no país de origem e conexas incidências económicas. Curiosamente esta estratégia insere-se, em simultâneo, com a prospectiva de um ganho institucional generalizado nos países que intervenham nos movimentos de capitalização<sup>11</sup>, pois que as dificuldades das alterações impostas pela adequação aos novos ritmos competitivos e os desesperos inerentes aos processos de transição serão superados pelas vantagens comparativas<sup>12</sup> a longo prazo e pela nova funcionalização do sistema<sup>13</sup>.

Se se acrescentar à natural reconversão social e profissional que o novo quadro de competitividade impõe ao envelhecimento generalizado (pelo menos num contínuo temporal) da população dos países mais industrializados ou mais desenvolvidos, temos uma cena de necessidade de actividade redistributiva inter-gerações, geralmente, assente no sector público, com óbvias repercussões ao nível público. Reflexivamente, sobrecarga das finanças públicas, aumento da incidência fiscal (ou sedução por mecanismos de financiamento da segurança social por entes privados<sup>14</sup>).

Ora, o carácter difuso da capitalização, a rapidez de intervenção e os novos quadros económico-societários, a pré-falência dos regimes pós-contributivos, o número crescente de contribuintes com rendimentos fora do âmbito da residência, a enorme volatilidade dos capitais, com inúmeras possibilidades de aplicação de capitais em territórios estrangeiros, todas estes recortes

---

ordem do saber e a compreensão dos mercados...

<sup>8</sup> Porque fechados em núcleos da sua socialização.

<sup>9</sup> Neste preciso sentido, José F.P. Santos, op. cit., p. 40.

<sup>10</sup> Ricardo Baião Horta, “O Futuro da Indústria Portuguesa e as Indústrias do Futuro”, in “Caminhos da Economia Portuguesa”, Economia e Prospectiva”, Ministério da Economia, vol. I, n.º 1, Abr./Jun. 1997, p. 90.

<sup>11</sup> Cfr. posição de José da Silva Lopes, “Portugal e a Globalização Económica”, in “Caminhos da Economia Portuguesa”, Economia e Prospectiva”, Ministério da Economia, vol. I, n.º 1, Abr./Jun. 1997, p. 29. Este autor, contudo, não deixa de vacilar nesta posição ao considerar que a “globalização pode, inclusivamente, levar à deterioração dos termos de troca de alguns países” (op. cit., p. 31)

<sup>12</sup> Se se aderir às teses das vantagens comparativas entre países.

<sup>13</sup> A título de exemplo, requalificação de mão-de-obra, investimento no saber humano como mais-valia, investimento em infra-estruturas, terceirização da mesma, novos níveis de vida que acompanham novos anseios, reconversão das indústrias produtivas internacionais, instituição, na falência do actual, de novos regimes sociais, etc. Neste sentido, José da Silva Lopes, op. cit., p. 32.

<sup>14</sup> Nestes precisos termos, João Ferreira do Amaral, op. cit., p. 40.

afectam as administrações tributárias (que tentam criar mecanismos de recuperação de imposto), para além de cumular distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência. Essencialmente, numa área territorial em que a liberalização e a globalização das economias nacionais se potenciou, os países membros da O.C.D.E. procederam à abolição de controlos aplicáveis ao investimento internacional e diminuíram, se não aboliram, as regulamentações no domínio dos controlos das trocas. O incentivo da internacionalização dos mercados de capitais potenciou o crescimento dos riscos de fraude fiscal que os Estados tentam evitar.

A isto justapõe-se o facto de que a internacionalização das economias nacionais e a consequente interacção das várias ordens jurídicas estatuais potenciam novos esquemas evasivos no âmbito tributário. Precisamente, ao nível do Direito Tributário Internacional, um dos mecanismos encontrados para obstar à transferência de mais-valias, em sentido não jurídico-tributário, sem a correspondente incidência fiscal levou à criação de mecanismos de cooperação internacional entre autoridades competentes, em que a troca de informações terá sido considerado como instrumento de eleição<sup>15</sup>. Um dos troncos deste trabalho consiste no estudo deste mecanismo.

Naquele desiderato, o fenómeno da globalização tem sido acompanhado<sup>16</sup> por uma profusão alargadora da rede de convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação<sup>17</sup> e, simultaneamente, preventivas da evasão e fraude fiscais, em que cláusulas sobre a troca de informações tentam desempenhar um eficaz controlo dos esquemas fiscalmente ilícitos<sup>18 19</sup>. No mesmo movimento globalização/criação contratual bilateral entre Estados, também se poderá observar um caminho paralelo entre a troca de informações e a explosão dos tratados fiscais bilaterais<sup>20 21</sup>, alicerçado num processo irreversível de interacção multiestadual, através de contratos multilaterais<sup>22</sup>, de assistência inclusive a outras áreas<sup>23</sup>.

<sup>15</sup> Não consideraremos neste estudo, como mecanismo de cooperação internacional, o procedimento amistoso, previsto no artigo 25.º do M.C.O.D.E. Este mecanismo, mais do que suscitar problemas na intervenção administrativa é, na sua essência, um instrumento de delimitação dos excessos ou incorrecções, em que, como núcleo basilar, no procedimento amistoso, o próprio contribuinte é sujeito interventor em termos activos. Assim, além de “resolução de controvérsias entre autoridades tributárias” (Rúben Aguirre Pangburn, “Aspectos Tributários Internacionais”, in “A Tributação Frente às Tendências da Economia Mundial”, 26.ª Assembleia geral do GATT, 1992, Tema 4.1., Centro Interamericano de Administradores Tributários, p. 309) o procedimento amistoso configura, também, uma espécie de recurso extraordinário (recurso adicional, que não invalida os restantes meios ao seu alcance) para os contribuintes. No entanto, este artigo também institui um mecanismo de relação entre-Estados, através de mútuo consentimento de processos consultivos, com vista à resolução de caos de taxação indevida, ou pelo menos, contrária à Convenção. Neste sentido, é um instrumento de proximidade relativamente ao da troca de informações.

Também desconsideraremos os ajustamentos adequados, previstos no n.º2 do artigo 9.º do M.C.O.C.D.E., apesar de incluir consultas entre ordenamentos, por esta norma ser susceptível de um estudo singular.

Finalmente, também não será, no âmbito das comunicações entre Estados Contratantes, objecto de ponderação a regra do artigo 2.º, n.º 4, in fine, do M.C.O.C.D.E., por não ter qualquer conexão com o artigo 26.º, para além de ser considerada por alguma doutrina, como uma norma não impositiva mas meramente sugestiva.

<sup>16</sup> Numa difícil separação relativamente à compreensão dos mecanismos de causalidade de liderança.

<sup>17</sup> Sobre o conceito, natureza e espécies de dupla tributação, por todos, Manuel Pires, “Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento”, Centro de estudos Fiscais, 1984, pp. 29 a 81 e 111 a 124.

<sup>18</sup> Os Tratados celebrados entre a Bélgica/França (1843), Bélgica/Holanda (1845) e Bélgica/Luxemburgo (1845) — não deixa de ser determinante a grande proximidade sócio-territorial e a enorme identidade de mecanismos de intervenção, se bem que a dimensões necessariamente difusas — consubstanciam-se no instrumento de inovação ao nível bilateral — nos casos, relativamente a impostos de registo — que contém disposições no plano da troca de informações. Será dois terços de século mais tarde, designadamente após a Primeira Guerra Mundial, que se promoverá, de modo intenso, a celebração de convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação que encerram, como designio de eficácia, em regra, o estabelecimento de cláusulas de troca de informações.

<sup>19</sup> Cláusulas estas muitas das vezes coadjuvadas por instrumentos multilaterais sobre assistência administrativa internacional entre autoridades fiscais

<sup>20</sup> Em que, actualmente, as fontes da respectiva cláusula convencional derivam da Convenção Modelo da O.C.D.E. (C.M.O.C.D.E.)

<sup>21</sup> Como percurso importante, nas relações bilaterais, o Projecto de Convenção com vista à evitação da dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna, de 1963 (Projecto OCDE 1963), Modelo de Convenção destinado a evitar a dupla tributação sobre o rendimento e a fortuna, de 1977 (M.O.C.D.E.), revisto em 1992 (M.O.C.D.E. DE 1992) — vide nota anterior — Projecto de Convenção contra a dupla tributação em matéria de impostos sobre as sucessões e doações, de 1966, Modelo de Convenção destinado a evitar a dupla tributação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, na O.N.U., publicado em 1980 (Modelo Convenção Nações Unidas).

<sup>22</sup> Ao nível multilateral há também uma multiplicidade de instrumentos de recepção de cláusulas em matéria de troca de informações, vide a convenção Nórdica sobre assistência mútua, de 7 de Dezembro de 1989 (Convenção Nórdica), substituindo a Convenção de 9 de Novembro de 1972; a Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal, elaborada no âmbito do Conselho da Europa e da O.C. D.E., de 25 de Janeiro de 1988 (Convenção da Europa/OCDE); e, ao nível comunitário, a Directiva 77/799/CEE, de 19 de Dezembro, o Regulamento 218/92, de 27 de Janeiro, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA). Nestes precisos termos, Maria Margarida Cordeiro Mesquita, “Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional”, in Colóquio “A internacionalização da Economia e a Fiscalidade” (Lisboa, 26, 27 e 28 de Abril de 1993), XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, 1993, p. 335 e ss.

<sup>23</sup> Como a a assistência administrativa mútua em matéria de cobranças de créditos fiscais, com Modelo de Convenção desde 1981 ou à assistência

As trocas de informações desempenham (ou deveriam desempenhar) um papel primacial na aplicação das convenções fiscais do mesmo modo que são um móbil de eficácia dos convénios legislativos fiscais nacionais, ou seja, há uma correspondência de importância de eficácia nos câmbios informativos ao nível interestadual e cumprimentos dos preceitos internos, designadamente na preservação e manutenção dos mais saudáveis princípios regentes das modernas legislações fiscais, os princípios da igualdade e capacidade contributiva, que derivam, em Portugal, da imperatividade normativa constitucional (artigos 106.º e 107.º CRP)<sup>24</sup>. A eficácia ao nível interno é tal que permite aos Estados disporem de informações mesmo que nenhum artigo das convenções esteja em discussão<sup>25</sup>. Do outro lado, para a esfera individual, os cidadãos dos países também sentirão os benefícios desta troca de informações, pois que, em tese, este mecanismo permitirá uma melhor aplicação das convenções fiscais e evitar, deste modo, mais eficazmente, a dupla tributação internacional sobre rendimentos e capital.

Sucedee que o tratamento de informações relativas à esfera fiscal de determinado contribuinte e a conseqüente transmissão daquelas poderá implicar ressonâncias limitativas da sua esfera de intervenção, eventualmente contendentes com direitos e garantias, constitucionais e legalmente estabelecidas, insusceptíveis de compressão. Em especial, veremos, no anterior regime constitucional português, quando o tratamento e a difusão informativa implicar a conexão informática, o que com os avanços havidos nesta matéria, não choca que tenha tratamento sistemático. O análise do conceito dos direitos e da esfera dos cidadão tocados pela intervenção entre-Estados no domínio da troca de informações, de modo a que possamos aderir à sua admissibilidade ou rejeitá-lo frontalmente, consubstanciar-se-á na segunda proposição deste relatório.

---

mútua em matéria judiciária — Convenção europeia de assistência judiciária em matéria penal, do Conselho da Europa, concluída em 20 de Abril de 1959, e do seu Protocolo Adicional, de 17 de Março de 1978, que abrange a troca de informações ao nível do ilícito criminal ou contra-ordenacional fiscal.

<sup>24</sup> Estruturação do ordenamento fiscal em critérios estritamente fiscais, a observância do princípio da capacidade contributiva e a repartição, numa ideia socialmente redistributiva, dos montantes de imposto obtidos, todos eles embuídos da determinação conformadora dos princípios da legalidade, igualdade e justiça social.

<sup>25</sup> Neste mesmo sentido, Rapport du Comité des Affaires Fiscales, Organisation de Coopération et de Développement Economique, “Echange de Renseignements Fiscaux Entre les Pays Membres de L’OCDE — Vue Ensemble des Pratiques Actuelles”, p. 9.

## Primeira Parte

### I. A troca de informações<sup>26</sup>: as fontes

#### 1. Nas convenções bilaterais

##### 1.1. O Modelo O.C.D.E.

###### 1.1.1. O artigo 26.º do M.O.C.D.E., versão 1963

O instrumento de troca de informações<sup>27</sup> — mecanismo de fornecimento de informações e não de assistência administrativa ou legal —, numa associação a dispositivos bilaterais destinados a evitar a dupla tributação do rendimento e do capital, foi inicialmente desenhada no artigo 26º do Projecto O.C.D.E. 1963, disposição que prevê a troca de informações entre as autoridades fiscais dos Estados contratantes, nos critérios estritos daquele modelo<sup>28</sup>, que conforme resulta do § 1, corroborado pelo sentido dos Comentários, no Draft, a troca de informações tem como única finalidade possibilitar a correcta aplicação da convenção. Assim se institui a consagração da chamada cláusula restrita<sup>29</sup>.

Como tons determinantes<sup>30</sup> deste Modelo, em sintonia com a implantação da cláusula restrita, a única modalidade prevista é a troca a pedido<sup>31</sup>, troca esta como meio supletivo de intervenção, o que será dizer que o Estado requerente deve esgotar todas as fontes internas à sua disposição, do § 1 do artigo 26.º, o estabelecimento de cláusulas de confidencialidade sobre os conteúdos objecto de trocas e só comunicados às entidades equivalentes na liquidação ou cobrança dos impostos previstos na convenção.

O § 2 do artigo 26º institui os limites à troca de informações<sup>32</sup>, sendo que do primeiro limite resulta a possibilidade não activa da entidade requerida, se a troca implicar investigações extra-procedimentais, não correntes ou uma fiscalização particular à contabilidade do contribuinte ou de um terceiro, assim se entendendo que a prática administrativa não normal do Estado, nesta matéria, não obriga ao seu cumprimento<sup>33</sup>.

Alberto Xavier compreende que os limites a que o dever de prestar sujeito podem ser classificados em “(a) limites em razão dos tributos, (b) limites em razão da competência e (c) limites em razão da matéria.”<sup>34</sup> “Os primeiros resultam de o dever se restringir aos impostos que são objecto da convenção e, mesmo quanto a estes, apenas na medida em que a tributação prevista nas leis internas estiver de conformidade com a convenção em causa”, sendo certo que houve uma alteração significativa com a revisão do M.O.C.D.E., de 1977 e mantido e 1992, pois que, nesta última versão, o objectivo da informação não é estritamente a aplicação do tratado (minor information clause), mas a

<sup>26</sup> Sobre um incíscivo historial de convenções sobre assistência mútua, e a crise apontada às dificuldades de tributação internacional, Manuel Pires, ‘A troca de informações no quadro da assistência administrativa internacional’, Cahiers de droit fiscal international, vol. LXXVb, I.F.A., 1990, pp. 443 e 444.

<sup>27</sup> Instrumento que, a par do procedimento amistoso, previsto no artigo 25.º do M.O.C.D.E., constitui-se como um dos mecanismos da cooperação internacional.

<sup>28</sup> Relativamente a residentes de um ou de ambos os Estados, num critério de necessidade de aplicação da convenção e da legislação do Estado requerente, na incidência dos impostos cobertos pela Convenção.

<sup>29</sup> Sistemáticamente, optámos por definir este conceito infra.

<sup>30</sup> R. M. Beith, ‘Intercâmbio de Informação Tributária e Cooperação Internacional’, 26.ª Assembleia geral do GATT, Tema 4.1., Centro Interamericano de Administradores Tributários, 1992, p. 301, referirá que uma “norma clássica relativa ao intercâmbio de informação contém as seguintes condições para qualquer intercâmbio: — somente se podem utilizar para fins tributários; — somente se podem revelar a pessoas relacionadas com a administração tributária; — será considerado como segredo; — não revelará nenhum segredo de profissão ou negócio, ou então será contrário à política pública.”

<sup>31</sup> Veremos mais aprofundadamente, nos elementos caracterizadores deste instituto as diversas modalidades de trocas, sendo que as trocas a pedidos serão as relativas a um caso concreto definido pela administração requerente.

<sup>32</sup> “— Nenhum Estado pode ser obrigado a tomar medidas administrativas derogatórias da sua própria legislação ou da sua prática administrativa ou no âmbito da sua prática administrativa; — Nenhum Estado pode ser obrigado a tomar medidas administrativas ou a fornecer informações que não possam ser tomadas ou obtidas com base na legislação ou no âmbito da prática administrativa normal do outro Estado (princípio da reciprocidade); — Nenhum Estado pode ser obrigado a transmitir informações reveladoras de segredos comerciais, industriais ou profissionais ou de um processo comercial ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.”, Margarida Cordeiro Mesquita, op. cit. (1993), p. 341.

<sup>33</sup> (Comentários, § 12.)

<sup>34</sup> In “Direito Tributário Internacional — Tributação das Operações Internacionais”, Almedina, Coimbra, 1997, p. 529 e ss.

troca de informações poderá ser desencadeada para além da necessidade que emana da própria convenção por si própria mas também a implementação das lei internas do Estado em causa (major information clause)<sup>35</sup>.

Os limites em razão da competência derivarão da não exigência de utilização de medidas administrativas contrárias à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante (por força do princípio da reciprocidade<sup>36</sup>), “nem a fornecer informações que não poderiam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou das do outro Estado contratante”<sup>37</sup>, ainda que para aquele autor, posição que também assumimos, os preceitos que na ordem interna garantem o sigilo fiscal não se imporão (com fundamentação que adiantaremos infra) contra o dever de troca de informações assumidos convencionalmente. Ao reflectir a reprodução dos limites das práticas administrativas e legais entre os dois Estados, o artigo 26.º M.C.O.C.D.E., mantido, neste ponto, nas versões de 1977 e 1992, institui a regra de standartizar, na intervenção dos Estados, as medidas legais e as práticas administrativas mais restritivas existentes nos dois ordenamentos.

Como adição à regra restritiva, em suma, o plasmar cumulativamente<sup>38</sup> de critérios de necessidade (se em termos de direito, “relevantes para a tributação do Estado requerente<sup>39</sup>), aplicabilidade material e exaustão de possibilidades de aquisição via interna a informação desejada, exaurindo ao esgotamento aquelas fontes.

Finalmente, “os limites em razão da matéria” salvaguardam as informações reveladoras de segredos comerciais, industriais, profissionais ou de processos comerciais ou industriais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública”<sup>40 41 42</sup>.

---

<sup>35</sup> Nestes precisos termos, Klaus Vogel, “On Double Taxation Conventions: a Comentario to the OCDE, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income with Particular Reference to German Treaty Practice”, (trad.), Deventer, 1991, 1210.

Este autor designará, com extrema felicidade a dicotomia minor information clause/major information clause, op. cit., p. 1210, a profunda alteração introduzida com a revisão do Modelo em 1977, na qual se passou de um conceito restrito de intervenção ao nível das trocas de informação (minor information clause), o que será dizer, as trocas só terão efectividade se as mesmas visarem a realização da convenção, para um conceito alargado, mediante o qual este instrumento assumirá uma importância de eficácia não só no sentido de realização da convenção mas também na eficácia das leis internas dos Estados contratantes. A maior extensão desta cláusula, pois que para além do seu carácter restritivo, a mesma vai para além dele, faz deslocar este instrumento de um escopo meramente relacionado com a dupla tributação para um expediente que poderá ser utilizado por critérios de estrito interesse nacional, interno, de um Estado, não podendo, todavia, ser de interesses contrários à Convenção.

<sup>36</sup> O Relatório dos Assuntos Fiscais, de modo sistemático, compreende três tipos de limites: os que derivem da ausência de reciprocidade, de segredos comerciais e profissionais ou quando a troca de informações seja contrária à ordem pública, Rapport du Comité des Affaires Fiscales, , op. cit., p. 26 e ss.

Quanto aos primeiros, a falta de reciprocidade poderá derivar da falta de reciprocidade de facto (equilíbrio de trocas, em sede de negociação convencional, equilíbrio efectivo de trocas e equilíbrio na relação custos-vantagens) e de direito — regidas pelo n.º 2 do artigo — (os Estados contratantes não se obrigam à adopção de medidas administrativas que a própria ordem jurídica lhes vede ou a prática administrativa não aconselhe ou seja fora do padrão administrativo, nem se obriga a prestar informações que a administração, empregar, não obtenha), fixando este conteúdo uma “atitude minimal” de intervenção (op. cit., p. 27) que restringirá todas as intervenções não padronizadas.

Quanto ao carácter sigiloso, a aplicação da Convenção decorrerá ou não da legislação de um dos países contratantes for mais restritiva. Se consubstanciar medidas mais protectoras, as disposições da Convenção serão derogadas. No entanto, se as regras internas forem mais largas, a cláusula constante da Convenção limitará apenas, naturalmente, o seu conteúdo das informações obtidas no estrangeiro.

A ordem pública deverá ser determinada por uma noção de interesses vitais, ainda que gerais, englobando para além daquele conceito em sentido estrito, a soberania (op. cit., p. 28).

<sup>37</sup> Alberto Xavier, op. cit. (1997), 530.

<sup>38</sup> Se uma das três condições não se verificar — Klaus Vogel considera apenas duas determinantes, necessidade e exaustão, op. cit., p. 1214 — o artigo 26.º não obriga o Estado à troca de informações. Nas situações de pouca plausibilidade da necessidade para o Estado requerente a informação pedida, o Estado requerido tem a faculdade de verificar a observância daqueles requisitos pelo Estado requerido, sob pena de o seu não cumprimento ou a impossibilidade de os confirmar conferir ao Estado requerido o poder de não dispensar os conteúdos solicitados. Neste sentido, também Klaus Vogel, idem.

<sup>39</sup> Klaus Vogel, op. cit., p. 1213.

<sup>40</sup> Idem.

<sup>41</sup> “Segredo comercial ou industrial”, nas trocas internacionais jurídicas e administrativas de assistência em assuntos fiscais, não se justapõe ao conteúdo de segredo em sentido legal. Refira-se que o BFH alemão pronunciou-se neste sentido, afirmando que aquela protecção deverá ocorrer sempre que factos ou circunstâncias envolvam, expondo, uma importância “substantial” em termos comerciais ou industriais, Berndt Runge, “Exchange of Information — A German View”, Intertax, 8, Agosto 1979, p. 308. Assim, parece que, significativamente e com razoabilidade, já que a ressonância fiscal não deverá ir além do estritamente necessário aos seus fins, o âmbito do sentido deste segredo parece ser mais largo, não se limitando à órbita fechada do conceito legal, o que, em nossa opinião se trata de uma adequada formulação no contexto (das relações internacionais).

<sup>42</sup> O Canadá, a este título, dispõe de um processo de consulta para determinar as garantias existentes por parte do outro Estado, antes do fornecimento da informação. R.M. Beith, op. cit., p. 299. Refere ainda aquele autor que “não se intercambiará nenhuma informação, a menos que a administração tributária estrangeira mantenha a informação sob forma confidencial, e que tomará as providências necessárias à mesma, de modo que se respeite devidamente o processo”, idem.

### **1.1.2. O artigo 26.º do M.O.C.D.E., versão 1977, mantida em 1992**

Apesar do parág. 4 dos Comentários do M.O.C.D.E. justificar a alteração do conteúdos do artigo 26.º como mera delimitação de divergências interpretativas<sup>43</sup>, não nos parece que, tal como foi redigida, esta versão se atenha em meros significados ao nível do referentes gramaticais. Longe disso, a versão operada, relativamente à de 1963, opera uma significativa modificação substantiva do seu âmbito aplicacional, promovendo um alargamento da “base da cooperação, intensificando-a”<sup>44</sup>.

Permitimo-nos destrinçar as seguintes componentes relativamente à versão de 1963: alargamento do âmbito de aplicação da troca de informações<sup>45</sup> aos não-residentes de ambos os países (§ 1, 1.ª parte); instituição da cláusula alargada, desde que a informação visando a aplicação da lei do Estado tenha por objecto impostos abrangidos pela Convenção, com vista ao combate da evasão e a fraude e o uso abusivo das convenções (§ 1, 1.ª parte); alargamento das modalidades de troca às trocas automáticas<sup>46</sup> e espontâneas (Comentários, § 9)<sup>47</sup>; configuração de cláusulas de reciprocidade de sigilo, mediante a qual qualquer informação recebida por um Estado contratante será considerada secreta da mesma forma que as informações obtidas em aplicação da sua legislação interna (§ 1); alargamento da possibilidade de informação às autoridades encarregues da execução dos impostos, do exercício da acção criminal ou da decisão de recursos relativamente aos mesmos impostos; as informações poderão ser utilizadas em audiências públicas ou em decisões judiciais, pelo que adquirirão o carácter publicístico necessário (§ 1). Não concordamos com a delimitação proposta por este autor que apenas concebe a extensão das modalidades às trocas automáticas e espontâneas. Como reafirmaremos<sup>48</sup>, o artigo 26.º, na versão de 1977, mantida em 1992, cria uma base legal básico-genérica de meios no processo de troca de informações, que permite qualquer processo relacional que não contenda com os ordenamentos dos Estados contratantes, incluindo modalidades menos clássicas, não obstante não ser invocável a norma do artigo 26.º para que um Estado possa impor qualquer diligência que pressuponha a sua intervenção directa no ordenamento jurídico-administrativo do Estado requerido. De referir que a implementação de uma cláusula alargada, na terminologia de Klaus Vogel<sup>49</sup>, promove a extensão do âmbito de aplicação do artigo e desloca a possibilidade da sua utilização para objectivos não coincidentes com qualquer das matérias abrangidas pelo Tratado, podendo este instituto ser municiado como objectivos de mero interesse dos Estados contratantes<sup>50</sup> — para além dos limites que se enunciarão, desde já se afirma que, se independentes do Tratado, nunca estas informações poderão convir a usos contrários à Convenção. Naturalmente que esta nova obrigação informativa não é absoluta. Sofrerá sempre a irremediável compressão de um Estado não estar obrigado, ou deverá mesmo negar o seu acesso, a fornecer

<sup>43</sup> Com excepção da comunicação de informações aos tribunais e matéria conexas.

<sup>44</sup> Margarida Cordeiro Mesquita, op. cit. (1993), p. 341.

<sup>45</sup> Berndt Runge, analisando as relações internacionais da Alemanha enuncia um conjunto de 10 princípios pelos quais a troca de informações se deverá pautar, permitindo-nos realçar, para além dos que decorram do exposto sobre as alterações da versão de 1977, alargamento da base de cooperação, incluindo a admissão de trocas automáticas, espontâneas mas também trocas triangulares; na coexistência de várias convenções internacionais com o mesmo Estado, a aplicabilidade de uma qualquer desses acordos não preclui a assistência jurídica ou administrativa; a administração na sua tarefa investigatória deve proceder com “profissionalismo” (“profession diligence”), mas essa possibilidade de transmissão ou a própria transmissão de informação deverá, sobretudo quando afecte direitos dos residentes, ser precedida de comunicação ao contribuinte; a desobrigação de prestação informativa quando a parte residente sofrer um dano “incompatível” com o fim da assistência administrativa; não deverá ser fornecida qualquer informação para fins extra-fiscais. (Op. cit., pp. 309 e 310.) Sobre o dever de notificar na ordem alemã, também Helmut Becker, “Germany: Limits on Exchange of Information in Connection With Tax Audict Practice”, Intertax, Fevereiro 1982, n.º 2, p. 42. Sobre a obtenção de informações por parte do ordenamento alemão a entidades terceiras (não fiscais) mas internas, Helmut Becker, op. cit., p. 43.

<sup>46</sup> Como expediente de realização dos tratados (ou pós-1977, a finalidade interna fiscal dos Estados), a generalidade das convenções celebradas pelo Canadá, desde a Convenção celebrada com os estados unidos em 1942, prevê os intercâmbios automáticos de informação, de acordo com R.M. Beith, op. cit., p. 302.

<sup>47</sup> Alberto Xavier apenas delimita estes três primeiros aspectos, idem.

<sup>48</sup> Em Primeira Parte, I.1.

<sup>49</sup> Op. cit., entre outros, 1210.

<sup>50</sup> Assim se permite uma aproximação à tetra performance (como objectivo traçado em absoluto) da troca de informações enunciada por Manuel Pires (1990, p. 446): — aplicação da convenção; — aplicação das leis fiscais internas respeitante a impostos previstos na Convenção; — aplicação das leis fiscais internas relativamente a impostos não abrangidos pela Convenção; — aplicação do ordenamento interno mesmo sem qualquer domínio de contacto com o previsto na Convenção.

informações que viole ou sejam contraproducentes com o seu ordenamento jurídico (em sentido amplo) ou impliquem práticas não permitidas. É nosso entendimento que as consequências que derivem das prática administrativa no caso concreto responsabilizam a administração do Estado requerido, mas a utilização que o Estado requerente vier a fazer das mesmas só faz incorrer em responsabilidade esse mesmo Estado.

Para além desta limitação, os Estados requeridos desobrigam-se, em regra, da prestação sempre que a mesma se não insira na prática administrativa normal<sup>51</sup>. Prática administrativa normal segundo uma definição que englobe a não submissão que violem os limites administrativos mas, também, as acções que acarretem um desproporcional custo administrativo ou efeitos desproporcionados na esfera do residente. É a consagração do princípio, que alguns autores consideram, de proporcionalidade<sup>52</sup>. Todavia, ainda que obrigando a utilização de “acções administrativas extraordinárias” pode (mas não está obrigado) um Estado proporcionar aquela informação a outro<sup>53</sup>, derogando, tacitamente, desta forma, aquele princípio de protecção administrativa.

De acordo com a norma constante do artigo 26.º M.C.O.C.D.E., designadamente da conjugação das alíneas a) e b) do n.º 2, a alínea b) contém um âmbito de tutela mais alargado do que a alínea a): aquela aplica-se às situações onde a obtenção das informações não se compagina com as proibições legais e a prática administrativa (alínea a)) mas em que a actividade administrativa não tem capacidade de promover essas diligências<sup>54</sup> e, ainda, às situações em que a administração não necessite de promover qualquer investigação por a mesma já constar da esfera administrativa, a mesma não possa ser transmitida, de acordo com a lei, da prática ou da ordem do outro Estado contratante<sup>55</sup>.

Klaus Vogel acrescenta ainda<sup>56</sup> como limites, os interesses dos contribuintes envolvidos, não dando, contudo, um sentido mais preciso a esta afirmação, pelo que a deveremos interpretar com a restrição de informações relativamente a aspectos dos contribuintes que estejam protegidos nos quadros legais ou supra-legais, dos Estados contratantes.

Será eventualmente interessante proceder ao escrutínio da alteração gramatical relativa aos termos da cobertura do sigilo<sup>57</sup>. Poderia, eventualmente considerar-se que a alteração introduzida na versão de 1977 tenderia a um desvalor do âmbito e da extensão da sua protecção. E, formalmente, o artigo 26.º do Projecto de 1963 consagra uma garantia absoluta (“shall not”). De acordo com a versão de 1977, a informação será tratada como segredo nos limites e âmbito do ordenamento requerido. Poderemos considerar, reitera-se, que formalmente se está perante uma garantia relativa relativa, equivalente à do Estado contratante, o que, eventualmente, suscitaria o problema da redução da tutela de protecção da cláusula. E, na realidade, por correspondência, em abstracto, as normas de segredo existentes nos Estados, para além de objecto de protecção legal são igualmente direitos individuais dos contribuintes, em que uma lacuna num ordenamento estadual poderá permitir uma lacuna do Tratado, pelo que, inversamente, uma blindagem acrescida de um ordenamento impõe, por correspondência, uma blindagem acrescida do Tratado. Substantivamente e na prática esta alteração,

<sup>51</sup> Sobre a prática administrativa da troca de informações nos E.U.A., Stanley Novak, “Intercambio de Informacion Pratica Administrativa de EE. UU.”, tema 4.1., “Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias Para Prevenir Y Reprimir La Evasion Y La Elusion Internacional de Impuestos”, in *Administracion, Política Y Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias Para Desestimar La Elusion Y Evasion*, Ministerio de la Economía Y Hacienda, Madrid, 1989, pp. 263 a 273. Discorrendo sobre a prática administrativa da Holanda, Petter Dekker, “Cross Border Information Under Tax Law — A Dutch Perspective”, *European Taxation*, vol. 27, 1984 (n.º 4), p. 107 e ss., com especial interesse as informações, ainda que sucintas, sobre a assistência relativamente a casos criminais (p. 112) e a nova tendência da Administração Fiscal holandesa (pp. 112 e 113).

<sup>52</sup> Cfr. Berndt Runge, “The Mutual Assitance by the German Tax Administration in the Field of Direct Taxation”, *European Taxation*, vol. 26, 1986 (n.º 6), p. 166.

<sup>53</sup> Também neste sentido, Rúben Aguirre Pangburn, op. cit., p. 309.

<sup>54</sup> Klaus Vogel, “... not capable of being enforced under the laws or in the normal course of administration.”, op. cit., p. 1245.

<sup>55</sup> Neste mesmo sentido, Klaus Vogel, op. cit., p. 1245, o que parece criar a perversão de a própria tutela da norma abarcar situações de disponibilidade interna não disponíveis, em que por um qualquer motivo a administração tenha em seu poder sem que o devesse. Tais informações, por argumento mais denso, também não poderão ser objecto de transmissão.

<sup>56</sup> Idem.

<sup>57</sup> Sobre o âmbito deste dever e, em geral, sobre a questão da confidencialidade em matéria fiscal, cfr. Pamplona Corte-Real, Bacelar de Gouveia e J. P. Cardoso da Costa, “Breves Reflexões em matéria de confidencialidade”, *Bol. C.T.F.* n.º 368, Out.-Dez. 1992, e Maria Margarida C. Mesquita, “A protecção da confidencialidade em matéria fiscal”, *Bol. C.T.F.* n.º 364, Out.-Dez 1991.

quanto a nós, não consubstancia uma alteração significativa relativamente à versão de 1963. Com efeito, a eventual redução da protecção não mais implica que o outro Estado obtenha informações nos termos e extensão da informação que o Estado requerido a possa obter, ao que acresce a limitação das mesmas poderem ser apenas fornecidas a instituições rigidamente adstritas a obrigações de segredo profissional, pelo que o véu de exposição dum contribuinte nunca poderá ser levantado noutra Estado em termos diferentes do que aqueles que o Estado requerido possa desnudar. Assim se entenderá que a delimitação tem um sentido essencialmente gramatical-formal.

Aos argumentos referidos, concorre ainda o entendimento de que a protecção do segredo é determinada, em concreto, nas situações de dúvida plausibilidade da sua manutenção, quando determinada informação seja eventualmente já do domínio público, como a instituição de um princípio supletivo de garante.

Convirá ainda expressar a destrinça substancial de âmbito de aplicação subjectivo — *ratione personae* — do artigo 1.º da Convenção e a derrogação da aplicação deste artigo ex vi artigo 26.º. Com efeito, observando-se a norma do artigo 1.º, a Convenção apenas poderá incidir sobre sujeitos passivos residentes de um dos dois ou mesmo dos dois Estados contratantes e já não aos sujeitos não residentes que sofram, contudo, a sujeição a um determinado imposto sobre capitais ou rendimentos em qualquer um dos Estados. Ora, a regra do artigo 26.º afasta expressamente o artigo 1.º, pelo que a troca de informações poderá abranger os sujeitos não-residentes. Assim, mediante o expediente interpelador do artigo 26.º da Convenção, um Estado interessado no reconhecimento das actividades desenvolvidas por um contribuinte de um Estado terceiro, por imposição do elemento residência, num outro Estado contratante, pode, com alguma segurança, vir a obtê-lo. Mais, pela não previsão da norma, sistematicamente, um Estado poderá requerer a outro informações sobre um cidadão (elemento da nacionalidade) de o Estado requerido ou do Estado aplicante, sobre um residente com a mesma incidência territorial, sobre ambas as categorias, de qualquer contribuinte da verificação de qualquer daqueles elementos de conexão e até de qualquer pessoa que tenha ligação ao fisco, ou ligação comerciais ou financeiras a entes relacionados com o fisco<sup>58</sup>.

Notas finais para referir que:

- há ainda algum desconforto pela limitação deste instituto aos impostos consignados convencionalmente, pelo que se espera necessariamente no sentido, por exemplo, do Modelo norte-americano da extensão da aplicação das disposições sobre troca de informações a todos os impostos;
- se é indiscutível a maior eficiência das comunicações se a troca se efectuasse entre as entidades administrativas locais, através de contactos directos, os cuidados com que as informações enviadas deverão estar rodeadas restringem essa possibilidade, pelo que o relacionamento far-se-á via autoridade nacional (que é também, na análise global de uma situação jurídica, quem melhor poderá ponderar o conteúdo das informações).<sup>59</sup>

<sup>58</sup> Nestes precisos termos, Manuel Pires, op. cit. (1990), p. 447.

<sup>59</sup> Outras fontes no domínio das relações bilaterais que contêm expressas referências ao instituto de troca de informações, de modo equiparado ao do artigo 26.º M.C.O.C.D.E.

— O Modelo N.U.

Ainda que de contornos similares, deste modelo resultam, no texto do seu artigo 26.º, duas diferenças fundamentais face ao M.O.C.D.E. 1992, que deriva de uma mais forte sensibilização aos domínios da prevenção da fraude e da evasão, consagrando um instrumento de maior abrangência. Assim, o § 1 faz incidir naquele escopo a intervenção informativa e se “as condições, os métodos e as técnicas relativos aos assuntos objecto de troca de informações relativas à evasão fiscal” (Margarida Cordeiro Mesquita, op. cit. (1993), p. 343.), possibilitando que os próprios Estados consertem sobre os modos de intercâmbio, havendo um maior incremento de entendimento entre Administrações Fiscais, através de consultas sobre assuntos relativos a trocas de informações

— O modelo norte-americano

O ordenamento estadual norte-americano desenvolveu um modelo próprio para as relações convencionais bilaterais, que resulta de um confronto essencialmente cultural, menos desprovido de artificios aparentemente garantísticos e mais interessado em criar mecanismos de eficácia, ainda que se limitem as garantias fornecidas e se alargue o sentido de imposição.

Não obstante, o seu artigo 26.º deriva do correspondente artigo do M.O.C.D.E. 1992. No entanto, são-lhe introduzidas especialidades:

— O Estado requerido deverá municiar a sua intervenção de resposta com a mesma diligência que usaria se se tratasse de um interesse seu (cfr., a título de exemplo, Tratado Canadá-U.S.);

## 2. Ao nível multilateral

### A Directiva 77/799/CEE. As alterações sofridas. O Regulamento 218/92<sup>60</sup>

O regime da assistência mútua entre as autoridades fiscais dos Estados membros da Comunidade Europeia encontra-se tipificado, quanto aos impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna, bem como ao imposto sobre o valor acrescentado e aos impostos especiais de consumo, na Directiva 77/799/CEE, de 19 de Dezembro<sup>61</sup>, com as alterações que lhe foram introduzidas pelas Directivas 79/1070/CEE, de 6 de Dezembro<sup>62</sup>, transpostas para a ordem jurídica interna portuguesa pelo Decreto-Lei n.º 127/90, de 17 de Abril, alterado pelo Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de Fevereiro, que transpõe a Directiva n.º 92/12/CEE, de 25 de Fevereiro<sup>63</sup>, e no Regulamento CEE 218/92, de 27 Janeiro<sup>64</sup>. De relevo primacial, igualmente, a Directiva 79/1071/CEE, de 6 de Dezembro<sup>65</sup>, que instituiu a assistência em matéria de cobrança de créditos em sede de imposto sobre o valor acrescentado<sup>66</sup>.

Sem que proceda a uma análise pormenorizada destes institutos<sup>67</sup>, os vectores determinantes

---

— “Quando solicitada, a autoridade competente de um Estado contratante enviará documentos que possam ser utilizados como prova nos processos em curso no outro Estado” (Margarida Cordeiro Mesquita, op. cit. (1993), p. 344.);

— Alargamento da matéria de incidência deste artigo a todos os impostos que do sistema fiscal de cada um dos Estados contratantes, não ficando limitada a cooperação ao nível dos impostos consignados convencionalmente. Assim se consubstancia em relação ao padrão, uma extensão do propósito e do modo como as informações são fornecidas, tal como Klaus Vogel, op. cit., p. 1225.

<sup>60</sup> Podemos igualmente considerar uma multiplicidade de fontes que acrescem ao domínio que directamente se relaciona com a esfera interventora do Estado Português.

— A Convenção Nórdica

A Convenção Nórdica sobre Assistência Mútua, de 7 de Dezembro de 1989 (a primeira convenção multilateral, a nível mundial, sobre esta matéria), que determina o regime da cooperação administrativa entre as autoridades fiscais de Dinamarca, dos governos locais das ilhas Faroé e da Gronelândia, Finlândia, Noruega e Suécia, institui já não só a troca de informações numa ampla abrangência tributária (inclusos os impostos sobre o rendimento, ao nível estadual e regional, local, sobre o património, sucessões e doações, I.V.A., imposto sobre veículos automóveis, etc.) como também a notificação de documentos e a assistência à cobrança de receitas fiscais.

Esta convenção tem particularidades que convém descrever como sejam o estabelecimento de uma curiosa regra de reciprocidade em termos de equiparação administrativa, no sentido de que a formulação de um pedido terá de ser correspondente à acessibilidade de uma prestação de idêntico teor, para além de não poder implicar uma acréscimo de dificuldades em termos de cumprimento do pedido e a fixação da possibilidade de uma mais intensa cooperação, já que, além das modalidades tradicionais de troca de informações, a Convenção Nórdica prevê a existência de fiscalizações fiscais simultâneas e a presença de funcionários fiscais de outros Estados aquando da realização de fiscalizações no território de cada um deles.

— A Convenção Conselho da Europa/OCDE

Também esta Convenção lança meio dos expedientes atrás referidos relativamente à Convenção Nórdica quanto à assistência mútua administrativa em matéria fiscal, mas também assistência à cobrança e a notificação de documentos. É, igualmente uma Convenção de plúrima incidência tributária.

“Tal como no M.O.C.D.E. 1992, prevê-se que as informações só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades encarregadas do lançamento, cobrança, ou execução dos impostos e para esses fins. Para que essas informações possam ser utilizadas no decurso de audiências públicas ou em decisões judiciais, prevê-se, porém, a autorização prévia da autoridade competente do Estado requerido.” Margarida Cordeiro Mesquita, op. cit. (1993), p. 345.

Do que se expôs e de uma mais atenta leitura da norma inserta neste Modelo, derivado da construção desta Convenção emanar da instituição, se bem que não estritamente executiva, ligada aos órgãos executivos dos Estados, o Conselho da Europa (ainda que em correlação com a O.C.D.E.), percebe-se com alguma nitidez os contornos de menor protecção dos direitos dos sujeitos passivos e uma colagem acentuada às autoridades fiscais. A tal não será alheio o seu âmbito ir “além” (“... beyond”, na formulação de Klaus Vogel, op. cit., p. 1227) da directiva da Comunidade Europeia e na sua elaboração não ter tido a participação de núcleos de contribuintes. Assim, há quem expresse o sentir de menor grau de protecção legal e uma excessiva protecção de interesses fiscais. Sobre esta matéria, Klaus Vogel, *idem*.

<sup>61</sup> J.O. N.º L 336, de 27.12.1977.

<sup>62</sup> J.O. n.º L 331, de 27.12.1979.

<sup>63</sup> J.O. n.º L 76, de 23.3.1992.

<sup>64</sup> J.O. n.º L 24, de 1.2.1992.

<sup>65</sup> J.O. n.º 331, de 27.12.1977.

<sup>66</sup> Num curtíssimo artigo, Jean Lemierre traçava em 1992 as principais alterações procedimentais a executar relativamente à cooperação multilateral em sede de I.V.A., compreendendo, para além da necessidade da criação de uma base de dados electrónica (o VIES), a troca de informações, no quadro do Regulamento CEE n.º 218/92, de 27 de Janeiro. “La Coopération Administrative En Matière de Fiscalité Indirecte A Partir de 1993”, *Revue du Marché Commum et de L’Union Européenne*, n.º 363, Dezembro de 1992, pp. 892 e 893.

<sup>67</sup> Que se reservará para a Primeira Parte, I, 3.

de destrinça entre os regimes comunitário e convencional serão a previsão de trocas espontâneas e automáticas e não só trocas a pedido, a possibilidade de, por acordo, um Estado membro autorizar a presença de funcionários do outro país comunitário no seu território com intuídos investigatórios, a plausibilidade de existência de trocas triangulares mediante autorização do primeiro Estado requerido e a introduz limites adicionais à troca de informações.

De referir, tão somente, que o Decreto-Lei n.º 127/90, de 17 de Abril, introduz um significativo desvio relativamente à directiva. Conforme consta do seu artigo 6º, n.º 1, pelo qual “a autoridade competente notificará a pessoa relativamente à qual são prestadas as informações da comunicação que vai ser feita, indicando a autoridade competente a que vai ser fornecida a informação e a natureza destas”, acrescentando o n.º 3 do mesmo artigo que “a pessoa notificada pode submeter-se à autoridade competente as razões por que as informações não devem ser transmitidas”. Este esforço de atribuição proteccional foi, contudo, derogado pelo Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de Fevereiro, que permite a não observância da notificação quando, mediante solicitação expressa da respectiva autoridade competente nesse sentido, a mesma possa prejudicar as investigações sobre fraude e evasão fiscais noutro Estado membro, o que intencionalmente cria uma abertura, porventura, excessiva, se este instrumento fosse de aplicação recorrente, pois que dificilmente se poderão instituir mecanismos (formais ou não) de controlo quanto àquele prejuízo. Assim, o bom entendimento administrativo entre Estados aconselhará para a observância do pedido, eventualmente, meras explicações circunstanciais-formais quanto ao mesmo incidente.

O Regulamento 218/92, de 27 de Janeiro, prevê<sup>68</sup>, no quadro de assistência administrativa, no seu artigo 4.º, que o tratamento informático das informações, constantes da base de dados electrónica de impostos indirectos, através de entidades estrangeiras, seria objecto de utilização a dois níveis: — transmissão automática dos números de identificação de IVA dos residentes estrangeiros e do valor das aquisições, no decurso de um trimestre civil; — transmissão, a pedido, dos números de identificação dos vendedores do país requerido e valor das transacções efectuadas por cada um daqueles contribuintes<sup>69</sup>.

Os objectivos daquele regulamento visavam que estes dois níveis de informação possibilitassem ao Estado requerente a confirmação da veracidade dos conteúdos declarativos constantes das declarações de I.V.A. e, respectivos, reembolsos. No entanto, nas situações de particular complexidade, aquelas trocas não impedem o aprofundamento das situações mediante novas pesquisas, nem que os Estados exerçam o direito de comunicação, previsto no artigo 106.º da Lei n.º 92-677, de 17 de Julho de 1992, nos termos de um “processo de verificação”<sup>70</sup>.

### **3. As regras no concurso de instrumentos internacionais**

A concorrência, num mesmo espaço e numa mesma relação, de instrumentos bilaterais e multilaterais sobre assistência administrativa fiscal necessariamente leva a que as relações de um mesmo país com outro Estado sejam reguladas por um regime difuso de ordenamentos, simultaneamente ordenamentos convencionais bilaterais e multilaterais.<sup>71</sup>

Ipso facto, estabeleceram-se regras de convivência entre ordenamentos, que se poderão definir como expectativas de intervenção de eficácia<sup>72</sup>, superimposição, primado do ordenamento comunitário<sup>73</sup> (quando seja o caso) sobre outro ordenamento convencional<sup>74</sup> e susceptibilidade de

<sup>68</sup> Inovação que Jean Lemierre considerava relativamente pesada mas absolutamente indispensável, artigo cit., p. 893.

<sup>69</sup> O regulamento determina, ainda os modos de procedimento.

<sup>70</sup> Nestes precisos termos, Jean Lemierre, estudo cit., p. 893.

<sup>71</sup> Neste mesmo sentido, Margarida Cordeiro Mesquita, op. cit. (1993), p. 348.

<sup>72</sup> Conforme resulta mesmo da Convenção Conselho da Europa/O.C.D.E., artigo 27.º e Comentários adjacentes.

<sup>73</sup> Princípio da prioridade do ordenamento comunitário, Klaus Vogel, op. cit., p. 1226, em que a Comunidade Económica impõe, no mecanismo de troca de informações e na assistência administrativa entre Estados Membros, de acordo com a aplicação da Directiva n.º 77/799/CEE, a observância deste ordenamento.

<sup>74</sup> O que promove a derrogação da Convenção entre partes, que permanece como instrumento supletivo em caso de lacuna das regras Comunitárias em determinado domínio.

aplicação de regras mais amplas e permissivas, quanto à troca de informações, que resultem de outros instrumentos convencionais<sup>75</sup>.

---

<sup>75</sup> Tal é expressamente permitido pelo artigo 11.º da Directiva 77/799/CEE.

## II. Elementos caracterizadores do instituto de troca de informações e suas modalidades

### 1. Caracterização

Com a força e percepção que lhe são características, Alberto Xavier sintetiza em cinco tons os caracteres fundamentais da figura de troca de informações. Esta serão obrigatórias, supletivas, provocadas secretas e especiais<sup>76</sup>.

Ultrapassando esta componente de estrutura, poderemos traçar outras coordenadas de imposição relativamente ao teor das informações prestadas. O sentido de “informação” deve ser compreendido em significado lato, na cobertura extensa de factos actuais mas, também, relações legais, ou como conteúdo delimitativo, a título exemplificativo, aquelas não deverão estar restringidas a circunstâncias que nos sistemas legais dos Estados contratantes sejam inseridas ou abrangidas pelo conceito de segredo fiscal<sup>77</sup>. Por outro, a incidência primacial da sua componente deverá residir não na garantia dum conceito restritivo das mesmas, que nós mesmos já afastámos, mas na circunstância da troca ser efectuada por necessidade de aplicação do Tratado ou boa aplicação da ordem fiscal interna, obviamente, depois de exaustivamente trabalhadas e esgotadas as fontes nacionais. Assim, é nosso entendimento que às grandes componentes expressas por Alberto Xavier se deverá cumular o conceito de necessidade da troca.

Finalmente, a obrigatoriedade de prestação de informação por parte de um Estado contratante mantém-se quer a informação solicitada esteja, desde logo, à disposição daquele ou implique que este produza as investigações necessárias a tal. Se o sentido inicial do Modelo (1963) abrangeria preferencialmente as informações já disponíveis na órbita do Estado requerido, a evolução, neste domínio, ditou uma abrangência de obrigatoriedade de prestação às informações, que não estando disponíveis impliquem para o Estado requerido o emprego de medidas administrativas para a obtenção de tal fim. Como se viu, o artigo 26.º não impõe que o Estado requerido tome medidas excepcionais ou especiais investigações. Pelo contrário, o Estado está limitado às práticas administrativas e à conformação legal do seu ordenamento não podendo exceder os seus limites. Diversamente, o parág. 12 dos Comentários M.C.O.C.D.E. de 1963 opinava que o Estado não deveria promover investigações especiais para além do normal curso administrativo. Assim, não seriam objecto de trocas as informações não disponíveis que, não interessando simultânea e necessariamente para efeitos de tributação estatal, implicassem investigações adicionais. A este respeito, o M.C.O.C.D.E. de 1977 introduziu uma profunda alteração<sup>78</sup>, impondo agora que os Estados estão obrigados a promover todas as diligências investigatórias no mesmo sentido, conteúdo e determinação, que o fariam caso houvesse um interesse meramente interno, o que não será dizer, obrigação que imponha custos excessivos ou desmesurados. No draft de 1963, tout court, o artigo 26.º não gerava a obrigação dos Estados requeridos promoverem qualquer investigação ou diligência administrativa especial (que se não inserissem no curso normal da administração). Desta afirmação resultava a limitação ipso facto de as trocas de informação só se tornarem verdadeiramente impositivas quando as mesmas se consubstanciassem como simultânea e absolutamente necessárias aos fins da tributação do Estado requerido<sup>79</sup>. Na prática, como refere Klaus Vogel, os Estados só estarão preparados a desenvolver as diligências que sintam poder ser recompensadas reciprocamente com intervenções do outro Estado contratante do mesmo teor. No entanto, se à intencional expectativa de retribuição se adicionar o relacionamento entre estados com estruturas e práticas administrativas muito divergentes, a

<sup>76</sup> “Obrigatória, pois que a prestação de informações não é uma simples faculdade das autoridades requeridas, mas sim uma obrigação convencional, supletiva, enquanto a legitimidade do próprio requerimento depende de se haver previamente tentado exercer, sem êxito, os meios facultados pela legislação interna do Estado requerente; provocada, na medida em que as informações não são prestadas espontaneamente, de ofício, pelas autoridades, mas apenas a solicitação expressa das autoridades do outro Estado contratante; secreta, posto que as informações em causa só podem ser comunicadas às autoridades — inclusive tribunais — encarregadas da liquidação ou cobrança dos impostos que são objecto da convenção; especial, porquanto o pedido deve versar apenas sobre um caso específico, tendo em vista a apuração dos factos a ele referentes e não sobre uma pluralidade de casos afins ou conexos.” Op. cit., p. 529.

<sup>77</sup> Nestes precisos termos, Klaus Vogel, op. cit., p. 1213

<sup>78</sup> Que Klaus Vogel apelida de “a complete about face”, op. cit., p. 1216.

<sup>79</sup> Nestes rigorosos termos, Klaus Vogel, op. cit., p. 1216.

realização das als. a) e y) do segundo parágrafo do artigo 26.º sofrerá forte limitação, se não um intercâmbio nulo<sup>80</sup>.

## 2. As modalidades nas trocas de informações

O artigo 26.º (redacção actual) cria uma base legal básico-genérica de meios no processo de troca de informações mas que não sofre reciprocidade no plano dos seus limites. Esta regra tem um conteúdo positivo, não limitativo, pois que expressa a faculdade do relacionamento entre Estados contratantes, se não violarem disposições normativas próprias, não serão contrárias ao espírito da Convenção.

Neste princípio, a relação poderá ser efectuada<sup>81</sup>, nos termos da noção clássica, mediante a troca de informações a pedido<sup>82</sup>, a troca automática de informações<sup>83</sup> e a troca espontânea de informações<sup>84 85</sup>.

Fora deste parâmetro tradicional, tem eclodido um conjunto de novas formas de intervenção<sup>86</sup>, que passarão pelas fiscalizações fiscais simultâneas<sup>87</sup>, pela presença de funcionários fiscais numa fiscalização no estrangeiro<sup>88</sup>, processos combinatórios das duas anteriores modalidades, “da troca de informações relativas a todo um sector, do intercâmbio de técnicos especializados, da visita de funcionários autorizados ou da presença de representantes permanentes no estrangeiro”<sup>89</sup>.

Referência especial para as trocas de informações triangulares<sup>90</sup> que poderão configurar um novo meio de obtenção de informações, através de um instrumento convencional que visa evitar a dupla tributação, sem qualquer conexão com este desiderato, meramente observando estritos critérios de interesse nacional.

Se estas últimas modalidades consubstanciam uma intervenção de muito maior proximidade, numa interpenetração de ordenamentos, nenhuma delas nos parece contender com os princípios e

<sup>80</sup> Nestes precisos termos, Claudino Pita, “El Intercambio de Informacion ajo Tratados tributarios”, in *Administracion, Politica Y Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias Para Desestimar La Elusion Y Evasion*, Ministerio de la Economia Y Hacienda, Madrid, 1989, p. 290.

<sup>81</sup> Sendo que as opções do modo com se estruturam as relações são determinadas pelo grau de intensidade das relações internacionais e das limitações internas de cada Estado. Nestes precisos termos, Margarida Cordeiro Mesquita, op. cit.(1993), p. 337.

<sup>82</sup> Compreendem “casos concretos e são solicitadas pelos Estados, em regra por escrito, quando têm necessidade de dados suplementares ou quando pretendem controlar os dados fornecidos por um determinado contribuinte”. Idem. Naturalmente, que estas, habitualmente, só serão desencadeadas no esgotamento das fontes nacionais, sob pena de a tramitação a elas inerente ser demasiado morosa e perder o seu efeito útil. Neste sentido, Vivien Morgan, “Mutual Administrative Assistance In tax Matters”, tema *International Tax Planing*, Canadian Tax Journal, vol. 36, n.º 4, July/August 1988, p. 977.

<sup>83</sup> Serão as que comportarão um conjunto de idêntico conteúdo, relativamente a um imposto (exemplo clássico, o IVA) ou a informações de componentes similares de envio sistemático e/ou estabelecido no tempo. Em relação a este tipo de modalidade de troca, a tendência segue no sentido de, estabelecidos os conteúdos e os processos a determinar nas trocas, se proceda à normalização através de formulários-tipo. Esta modalidade, da compilação documental e informativa global, “oferece não apenas o benefício potencial de produzir montantes tributários adicionais como resultado do exame, mas também os benefícios potenciais de um intercâmbio em nível de toda a Indústria, isto é, uma melhor compreensão da organização, operações, práticas comerciais, etc., de certos contribuintes, segmentos de mercado ou indústrias.”, Regina Deanehan, “Intercâmbio de Informação Tributária e Cooperação Internacional”, 26.ª Assembleia geral do GATT, 1992, Tema 4.1., Centro Interamericano de Administradores Tributários, p. 313.

<sup>84</sup> Um determinado Estado, fruto de uma fiscalização prévia a um contribuinte, detecta dados que configura como de interesse para outro Estado, pelo que procede ao seu envio sem qualquer solicitação prévia. Parece que esta modalidade é hoje tida como de utilidade superior à sua expectativa, pelo que, segundo Margarida Cordeiro Mesquita se tenta intensificar esta troca, op. cit.(1993), p. 338.

<sup>85</sup>No mesmo sentido substantivo, Maria Margarida Coordeiro Mesquita, op. cit. (1993), pp. 337 e 338 e “A Directiva n.º 77/799/CEE: A troca de Informações Entre Autoridades Fiscais dos Estados Membros”, in Revista “Fisco”, ano 4, 43/44, Julho de 1992, p. 82, Rúbén Aguirre Pangburn, op. cit., p. 309. E Regina Deanehan, op. cit., p. 312, Randolph Kong, “Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias Para Prevenir Y Reprimir La Evasion Y Elusion Internacional de Impuestos”, in *Administracion, Politica Y Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias Para Desestimar La Elusion Y Evasion*, Ministerio de la Economia Y Hacienda, Madrid, 1989, p. 278 e ss.

<sup>86</sup> Sobre os “casos especiais”, por todos, Klaus Vogel, op. cit., p. 1219.

<sup>87</sup> Em que um conjunto de Estados, por concordância inicial ou a pedido de um dos Estados contratantes, acordam na fiscalização simultânea e coordenada, nos ordenamentos internos, a situação tributária de um ou mais sujeitos passivos. Diversamente da modalidade seguinte, nas fiscalizações simultâneas, os auditores de um Estado não participam na pesquisa interna do outro ordenamento. (Cfr. Helmut Becker, op. cit., pp. 46 e 47.

<sup>88</sup> Em que um Estado, os Estados autoriza a presença de funcionários fiscais de outro Estado contratante, no seu próprio território, com intuito de fiscalizar determinado contribuinte.

<sup>89</sup> Margarida Cordeiro Mesquita, op. cit.(1993), p.339.

<sup>90</sup> Designação englobadora da troca “alargada e simultânea” de informações entre Estados contratantes, funcionalmente numa relação ditada por instrumentos internacionais bilaterais ou multilaterais, mas também das situações inter-estaduais de um Estado contratante ser convencionalmente contratante com um terceiro Estado, poder transmitir a este último as informações recolhidas do primeiro, desde que este o consinta.

com os aspectos axiológico-teleológicos da norma e da regra do artigo 26.º do M.C.O.C.D.E. (1977). Pelo contrário, poderão configurar móveis determinantes para a eficácia do artigo 26.º<sup>91</sup>.

### III. O regime português em matéria de troca de informações

#### 1. O artigo 26.º M.C.O.C.D.E., de 1963. A reserva formulada quanto às inovações introduzidas na versão de 1977 e mantidas em 1992

No domínio da troca de informações, nalgumas das mais significativas relações internacionais, com Portugal sucede precisamente a confluência e sujeição de dois tipos de ordenamentos diferenciados<sup>92</sup>: o consagrado nas convenções contra a dupla tributação<sup>93</sup> (nestes casos, utilizando a norma modelo do artigo 26º do Modelo OCED, na versão inicial do Projecto de 1963, já que Portugal formulou reserva expressa às inovações introduzidas na versão de 1977, que manteve em 1992, e o consagrado nas fontes comunitárias, aplicável às suas relações com Estados membros da Comunidade Europeia.

O exposto não afirmação do que, no relacionamento internacional, o ordenamento sofre a conexão com dois tipos de situações: as convenções bilaterais e ao nível multilateral.

No plano bilateral, duas tónicas enformam tradicionalmente o posicionamento de Portugal em matéria de troca de informações. O primeiro, com excepção, como se indicou, da convenção Suíça, as demais Convenções contêm cláusulas sobre o instrumento de troca de informações. Com uma especialidade de vital importância que deriva da reserva formulada ao texto revisto em 1977, donde mesmo as Convenções celebradas posteriormente a 11 de Abril de 1977 sofrem a manutenção da ordem anterior àquela data. Portugal adota, pois, uma posição restritiva em que o modelo adoptado tem seguido a cláusula do Projecto O.C.D.E. 1963<sup>94</sup> <sup>95</sup>. Como justificação para a adopção da posição restritiva, alguma doutrina adiantou a circunstância de Portugal, em finais da década de 70 e meados da década de 80, ser ainda um país que, administrativamente, não teria assumido e adquirido as mudanças internacionais<sup>96</sup> — as grandes estruturas burocrático-administrativas padecem sempre de grande resistência à mudança e à mobilidade —, pelo que as suas estruturas administrativas não estariam adaptadas, em duplo referente, para satisfazer os pedidos solicitados nem utilizar as informações que lhe fossem fornecidas (numa resignação típica de impossibilidade de usufruir da informação posta na sua esfera). Assim, a assunção de obrigações mais latas por parte do Estado Português poderia implicar o não cumprimento do princípio da reciprocidade, por manifesta insuficiência das entidades administrativas<sup>97</sup>.

<sup>91</sup> Já em sentido contrário, as fishing expeditions, ou seja, a abertura generalizada dos conteúdos informativos de um Estado a uma administração estrangeira, através de um acesso não controlado, não se inserem no espírito da norma por não haver a indicação de qualquer interesse qualificado por parte do Estado acedente.

<sup>92</sup> Precisamente nos termos já adiantados em sede de concurso de instrumentos internacionais.

<sup>93</sup> De que se excepciona a Convenção com a Suíça, ao que Manuel Pires considera aquela não inclusão como uma obrigação implícita de facultar todas as informações relativas à realização da convenção mas restringindo o acesso a informações visando interesses legislativos do ordenamento jurídico interno, op. cit. (1984), p. 810 e op. cit. (1990), p. 446.

<sup>94</sup> Assim, damos por assente o exposto em Primeira Parte, I.1.1.1.

<sup>95</sup> Não obstante o reconhecimento de algumas limitações, as convenções com a Alemanha, Bélgica, Brasil, Itália, Reino Unido, Moçambique, Finlândia e França contêm especialidades que derrogam a estrutura absoluta da versão de 1963, aproximando a redacção daquelas cláusulas à versão de 1977, mantida em 1992. Assim, as convenções celebradas com o Brasil, Itália, Alemanha, Moçambique prevêem a obrigação de comunicar as informações aos tribunais encarregados de julgamentos fiscais, a celebrada com o Reino Unido prevê a comunicação a autoridades administrativas e a Convenção com a Finlândia a comunicação ao contribuinte ou seu representante. A Convenção celebrada com o Brasil, a que mais longe foi no esforço cooperador, possibilita ainda que os dois Estados poderão consultar-se mutuamente e promover o intercâmbio de quadros qualificados, informação, estudos técnicos sobre a organização administrativa com o fim de assistência mútua. A Convenção celebrada com França parece alargar o âmbito da troca de informações a fins internos do sistema tributário francês.

Apesar da introdução de especialidades ao modelo restritivo da versão de 1963, considera que o desvio ao modelo consagrado naquele draft não é significativo, op. cit., (1990), p. 446.

<sup>96</sup> Numa identificação ipso facto de país sub-desenvolvido.

<sup>97</sup> Neste sentido, Manuel Pires, op. cit. (1984), p. 810.

## **2. O regime que deriva do plano multilateral. A Directiva 77/799/CEE e o Regulamento 218/92, de 27 de Janeiro**

Num plano multilateral, Portugal encontra-se vinculado à troca de informações com as autoridades fiscais dos Estados membros da Comunidade Europeia no âmbito da Directiva n.º 77/799/CEE<sup>98</sup>, modificada pela Directiva n.º 79/1070/CEE, de 6 de Dezembro de 1979, que segue, não obstante um menor âmbito de tutela daquela, as nuances da convenção Conselho da Europa/O.C.D.E. e da Convenção Nórdica, instrumentos já embebidos num espírito de forte inovação<sup>99</sup> e agilidade, e do Regulamento 218/92, isto é, dos impostos sobre o património, do I.V.A. e dos impostos especiais sobre o consumo do álcool e de bebidas alcoólicas e sobre o consumo de tabacos manufacturados. Como tutela desta Directiva a troca entre autoridades administrativas fiscais, designadamente as competentes para a recepção de informações nos diversos domínios, de informações necessárias à correcta determinação dos impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna<sup>100</sup>. Assim, a posição portuguesa, limitada no plano bilateral<sup>101</sup>, ao nível multilateral, liberta-se do espartilho resultante da posição restritivista assumido ao Modelo de 1977 sem que revise esta posição, pelo que fica enformada por duas soluções diferenciadas, em que a mais arrojada não motivou a alteração da restritiva.

A cooperação entre as administrações fiscais dos Estados membros, com intuitos de limitar e controlar a evitação ilícita (quase incongruência terminológica que pretende designar fraude e evasão fiscais) sofre um robustecimento que, no plano bilateral, não tem equivalência. Desde logo, pela expansão plural não remetida à troca a pedido<sup>102</sup>, à não exclusão da abertura a formas menos convencionais de cooperação, como um Estado membro autorizar a presença de funcionários de outro país comunitário no seu território ou trocas triangulares de informações (com os condicionalismos já expressos). Apesar da vontade e disposição de maior incentivo cooperador, a Directiva em causa não deixa de conter limites à troca de informações, derivadas, entre outras, da obrigação de sigilo<sup>103 104</sup>, “dos limites contidos na legislação<sup>105</sup> e na prática administrativa do Estado requerido e da reciprocidade”<sup>106</sup>, se implicar despesas desproporcionadas, no princípio de necessidade, efectiva

<sup>98</sup> Transposta para a ordem jurídica interna portuguesa pelo decreto-lei n.º 127/90, de 17 de Abril, alterado pelo Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de Fevereiro

<sup>99</sup> Se atentarmos nas cautelas institucionais que estes instrumentos habitualmente suscitam.

<sup>100</sup> Impostos sobre o rendimento global, rendimentos de transmissão de bens, os impostos sobre as mais-valias, imposto sobre o valor acrescentado e dos impostos especiais de consumo.

<sup>101</sup> Como apenas a prestação de informações a pedido, para a satisfação dos objectivos da Convenção, a sua necessidade, factores que podem justificar o menor volume de trocas de informações.

<sup>102</sup> Possibilitando as trocas automática ou espontânea, artigos 4.º e 3.º do Decreto-Lei n.º 127/90, de 17 de Abril.

<sup>103</sup> “No princípio basilar de que todas as informações que um Estado membro receba de outro Estado membro, no âmbito da assistência mútua, são consideradas secretas, nesse Estado, do mesmo modo que as informações obtidas em aplicação da sua legislação nacional (Dir., artigo 7.º; n.º 1, e Decreto-Lei n.º 127/90, artigo 7.º; n.º 1).” Maria Margarida Cordeiro Mesquita, “A Directiva n.º 77/799/CEE: A troca de Informações Entre Autoridades Fiscais dos Estados Membros”, in Revista “Fisco”, Julho de 1992, ano 4, 43/44, p. 83. Há, contudo, a faculdade de um determinado Estado se obrigar a conteúdos de confidencialidade mais apertados, se tal for imposto pelo ordenamento jurídico de outro Estado (Directiva 77/799/CEE, artigo 7.º; n.º 2, e Decreto-Lei n.º 127/90, artigo 7.º; n.º 2).

Aquela autora refere, ainda que para “além deste princípio básico, as informações recebidas só são facultadas às pessoas directamente ligadas à determinação do imposto ou ao controlo administrativo dessa determinação e com esse fim e, por outro lado, só podem ser divulgadas por ocasião de um processo judicial ou de um processo que implique a aplicação de sanções contra-ordenacionais, contravencionais ou administrativas, relacionado com a determinação do imposto, mas somente às pessoas que tenham intervenção directa nesses processos. Podem, porém, divulgar-se estas informações no decurso de audiências públicas ou em julgamento, se a autoridade competente do Estado membro que presta as informações não apresentar objecções (Dir., artigo 7.º; n.º 1, e Decreto-Lei n.º 127/90, artigo 7.º; n.ºs 3,4 e 6).”, *idem*.

<sup>104</sup> No âmbito da confidencialidade fiscal, através da instituição do dever de sigilo relativo aos dados respeitantes à situação tributária dos contribuintes, nos termos do Código de Processo Tributário, artigo 17.º; alínea d), e, reflexivamente, nos deveres aos funcionários da D.G.C.I. (Decreto-Lei n.º 363/78, de 28 de Novembro, artigo 30.º; n.º 1, alínea c), e Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, art. 110.º; n.º 1). Também ao nível criminal, as condutas que desrespeitem a manutenção da tutela privatística da situação fiscal dos contribuintes, sofrerá a punição do artigo 27.º R.J.F.N.A.

<sup>105</sup> A diferença de ordenamentos jurídicos, muito frequentemente, em sistemas jurídicos sem contacto ou identidade, que mais não é do que demonstração de opções de ordenação e culturas diferenciadas, constituiu um dos principais vectores de menor sucesso do instrumento de troca de informações. Neste sentido, também Horacio David Casabe, “Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias De Los Países Para Prevenir Y Combatir La Evasión Y La Elusión A Nivel Internacional”, in *Administracion, Política Y Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias Para Desestimar La Elusión Y Evasión*, Ministerio de la Economía Y Hacienda, Madrid, 1989, p. 254.

<sup>106</sup> Margarida Cordeiro Mesquita, *op. cit.* (1993), p. 346.

aplicabilidade material e de esgotamento de fontes internas<sup>107</sup>.

O Regulamento 218/92<sup>108</sup>, de 27 de Janeiro, institui um sistema comum de troca automática electrónica de informações em matéria de IVA, por via de complemento do disposto na Directiva n.º 77/799/CEE respeitantes ao imposto sobre o valor acrescentado relativo às transacções intracomunitárias e, ainda, para qualquer troca adicional de informações entre as autoridades competentes dos Estados membros, informações suplementares que podem ter lugar nos termos da Directiva 77/799/CEE. Para o desiderato anunciado, foi constituída uma base de dados electrónica, o sistema informático V.I.E.S. (VAT Information Exchange System) visando “o recurso a meios automáticos, o intercâmbio de informações relativamente às aquisições e transmissões intracomunitárias e à identificação ou registo dos respectivos sujeitos passivos.”<sup>109</sup>

## Segunda Parte

### A análise da posição do sujeito passivo das informações

Se a busca incessante da verdade fiscal e luta contra a dupla tributação se traduzem em fins com dignidade suficiente para a promoção de instrumentos intercambiadores entre Estados, o reverso mostrará uma zona de indefinição quanto à compressão de direitos dos contribuintes. Não restam dúvidas que estes procedimentos contenderão inevitavelmente com a esfera passivas dos cidadãos dos Estados contratantes. A incerteza é formulada no nosso espírito sobre se a actuação administrativa, em sede de troca de informações, contende insuportavelmente com os direitos do cidadãos, designadamente ao nível da compressão da confidencialidade fiscal e no âmbito de um hodierno direito, o direito à autodeterminação informacional, que derivará da susceptibilidade da administração fiscal obter dados cruzados de diversos ficheiros e os poder transmitir a outro Estado (vide limitações, quando as haja, ao nível do princípio da reciprocidade).

<sup>107</sup> No artigo 4.º als. a) a i) do Decreto-Lei n.º 127/90.

<sup>108</sup> Sobre este conceito, Maria Margarida Cordeiro Mesquita, op. cit. (1993), p. 349.

<sup>109</sup> Idem, p. 349.

## 1. O sentido da confidencialidade fiscal e a sua parametrização constitucional<sup>110</sup>

Para a esfera do sujeito passivo, a (e sobretudo pelo aumento da utilização deste instituto) troca internacional de informações consubstanciar-se-á, inevitavelmente, num instrumento susceptível de contender, com direitos e garantias prescritos ordinária ou supra-legalmente, de dimensão constitucional, em que, eventualmente, nos poderá sugerir a limitação daquele meio.

No desiderato de limitar a perturbação excessiva na esfera do sujeito passivo, a óbvia preservação do status quo garantístico adquirido passará indiscutivelmente pela conformação que respeite a confidencialidade, evitando as quebras de sigilo, e impeça as transmissões que não observem a regra da necessidade e, portanto, se traduzam em informações supérfluas.

É incontornável que a compreensão global desta matéria nos obriga a um esforço valorador da noção do conteúdo material das informações em poder da Administração Fiscal, a sua correspondência ao nível dos direitos de personalidade<sup>111</sup> em geral, e a tensão com a esfera do sujeito passivo.

Os direitos de personalidade — direitos que têm como “objecto a própria pessoa ou modos de personalidade”<sup>112 113</sup> — expressam um conteúdo de essencialidade relativamente à esfera pessoal, protecção sem a qual a própria personalidade se tornaria pouco vincada<sup>114</sup> mas não deixam de configurar uma extensão de generalidade, da titularidade de todos os seres humanos, independentemente de qualquer ligação a outrem. Como tal, o relacionamento funcional com determinada órbita de interesses ou o desempenho profissional, na sua conexão com a fiscalidade, não poderá ser um móbil justificativo de um escrutínio absoluto daqueles. Enquanto direitos pessoais<sup>115</sup>, há uma dimensão que lhes determina a densidade inerente ao carácter absoluto<sup>116</sup> que deles emana. Não obstante este traço decisivo, numa tutela essencial ligada à personalidade humana, se lhes está vedada a susceptibilidade de alienação ou renúncia, também é certo a faculdade do titular consentir na sua compressão, através da aceitação de determinados limites. Vemos, então, a grandiosidade material que os direitos de personalidade emanam e que permite a sua inserção, “em regra”<sup>117</sup>, nos direitos fundamentais, numa correspondência do direito privatístico do Direito Constitucional, não só na sua interacção com outros sujeitos particulares mas também com entidades públicas, vide Administração Fiscal, de acordo com o artigo 18.º, n.º 1, da C.R.P.<sup>118</sup>. Na sua expressão de tutela, estes direitos desempenham a protecção para um processo de desenvolvimento pessoal nas suas diversas condicionantes e, “em último termo, à sua dignidade humana”<sup>119</sup>. Desta dimensão resultou uma discussão que impunha a destrinça entre saber se os direitos de personalidade se

<sup>110</sup> Em termos sistemáticos, só cuidaremos da análise da problemática da protecção da confidencialidade ao nível constitucional e nas relações internacionais, por contender especialmente com questões de direito tributário internacional. Com efeito, quer as disposições insertas no Código Penal (artigo 383.º, relativo à violação do segredo profissional, que determina a punição de todo aquele que, sem justa causa e sem conhecimento de quem de direito, revelar — ou aproveitar de um segredo de que tenha conhecimento dado o seu estado, ofício, emprego, profissão ou arte, desde que tal revelação ou aproveitamento possam causar prejuízo ao Estado ou a terceiros, quer o artigo 135.º do Código de Processo Penal, que rege a escusa de sujeitos a depor em sede de processo criminal, quer as inúmeras disposições internas especiais que configuram a protecção da confidencialidade a diversas classes e misteres não pré-determinam um circunstancialismo especial em sede de troca de informação internacional. Aliás, sobre esta matéria, por todos, um estudo sistematizado de Maria Margarida Mesquita, “A Protecção da Confidencialidade em Matéria fiscal”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 364 (Out./Dez. 1991), pp. 217 a 221.

<sup>111</sup> Na designação de Adriano de Cupis, os direitos de personalidade desenham-se como “o minimum necessário e imprescindível do conteúdo da personalidade”, “Os direitos de personalidade”, trad. A. Vera Jardim e M. Caeiro, Lisboa, 1961, p. 17.

<sup>112</sup> Na definição nuclear de Paulo Mota Pinto, “O Direito À Reserva Sobre A Intimidade da Vida Privada”, B.F.D.U.C., vol. LXIX, 1993, 485.

<sup>113</sup> Na enunciação axiomática de Gomes Canotilho, “muitos dos direitos fundamentais são direitos de personalidade, mas nem todos os direitos fundamentais são direitos de personalidade”, “Direito Constitucional”, Almedina, Coimbra, 1991, p. 532. No entanto, há uma clara identificação e “coincidência”, na designação de Helena Moniz, “Notas Sobre a Protecção de dados Pessoais Perante a Informática (O Caso Especial dos Dados Pessoais Relativos à saúde)”, R.P.C.C., 7, 1977, p. 235, constituindo-se os direitos de personalidade como “direitos subjectivos ancorados num direito geral de personalidade”, (idem,) enquanto que os direitos fundamentais, para além de ordem de direito subjectivos, são também “ordem objectiva que justificará, entre outras coisas, o reconhecimento de direitos fundamentais a pessoas colectivas e organizações”, Gomes Canotilho, op. cit., p. 533.

<sup>114</sup> Para uma caracterização relacionada com o âmbito constitucional dos direitos de personalidade, Rabindranath Capelo de Sousa, “A Constituição e os direitos de personalidade”, Estudos sobre a Constituição, 2.º vol., Lisboa, 1978, 94-100.

<sup>115</sup> Sobre o conceito de dados pessoais, Helena Moniz, op. cit., pp. 241 a 245.

<sup>116</sup> Sobre esta noção, Carlos Alberto da Mota Pinto, “Teoria Geral do Direito Civil”, 3.ª Ed., Coimbra, 1985, p. 173 e 207.

<sup>117</sup> P. Mota Pinto, op. cit., p. 483.

<sup>118</sup> Por todos, J.J. Gomes Canotilho, op. cit., p. 602 e ss., mas também J.C. Vieira de Andrade, “Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976”, Almedina, Coimbra, 1987 (reimp), pp. 270 e ss. e C. Mota Pinto, op. cit., pp. 72 e ss.

<sup>119</sup> Orlando de Carvalho, “Teoria geral do direito civil. Sumários desenvolvidos”, Coimbra, 1981, (fasc.), p. 165.

determinariam como um único direito ou como uma matriz, direito-quadro ou direito fundamentante<sup>120</sup> de outros direitos com a mesma raiz mas autónomos, de subsistência paralela. Só esta dimensão pode abarcar a pluralidade de exigências na conformação humana que, inclusivamente, rejeita um numerus clausus dos direitos de personalidade, de livre e indeterminada realização humana, numa bissectriz diacrónica e sincrónica<sup>121</sup>, solução que foi admitida pelo ordenamento jurídico português — artigo 70.º do Código Civil (intencionalmente, na esteira de uma grande amplitude de tutela que a ordem jurídica portuguesa, tradicionalmente, preserva, através da instituição de um “direito geral de personalidade”).

Transpondo estas noções para o domínio da compreensão da transmissão de informações sobre dados fiscais de determinado cidadão, impõe-se configurar o tipo de conteúdo que as informações fiscais contêm, a sua correspondência no âmbito da protecção destes direitos e, finalmente, verificar se a sua transmissão permite, através do controlo da confidencialidade fiscal<sup>122</sup>, a sua preservação fora do domínio administrativo.

Ora, decidimos percorrer, ainda que sinteticamente, os caminhos justificativos da compreensão dos direitos de personalidade como direito fundamentais matriz para que não caíssemos na tentação de reconduzir expressamente a transmissão de informações fiscais, o que é dizer, configurar o seu conteúdo com o direito à intimidade privada ou pessoal, expressamente consignado no artigo 26.º do ordenamento constitucional português, como o faz alguma da doutrina portuguesa<sup>123</sup>, sob pena daquela relação consequencial impor uma nebulosa capa de reserva, salvo em matérias de incidência criminal.

Numa matéria de tensão entre a preservação de uma esfera privada (note-se o cuidado da formulação, para não referir a “intimidade”) e uma administração que, em todos os domínios, se querará aberta<sup>124</sup>, dialogante, recíproca, mais ágil, informal, compreendemos que exista um núcleo pessoal — não íntimo — que não deverá ser transposto para um domínio publicístico. Pense-se no conjunto de informações insusceptíveis de transmissão ou de obtenção por não haver qualquer interesse jurídico-normativo no seu conhecimento. À parte deste domínio ou de informações da intimidade privada e pessoal dos cidadãos que não deverão chegar à esfera de qualquer entidade administrativa, não nos parece que haja uma incompatibilidade entre o escopo da Administração Fiscal e os direitos dos cidadãos, nem entre a utilização de informações no domínio daquelas informações, a noção de intervenção da administração aberta, consignado no artigo 65.º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo, pela sua ressalva final, e as regras constitucionais do artigo 26.º, n.º 1, C.R.P. e artigo 35.º do mesmo diploma, que veremos adiante. Deste acepção, podemos concluir que o direito plasmado no artigo 26.º não tem um âmbito de tutela da vida privada mas da reserva da intimidade privada, donde o seu conteúdo expressa uma imposição restritiva<sup>125</sup>.

Assim, em termos de síntese prévia ao enunciado, desde já podemos afirmar que propendemos decisivamente para a afirmação de que a imposição aos Estado contratantes de uma Convenção Sobre o Rendimento e o Património ou, ao nível multilateral, um regime similar ao Português de preservação dos conteúdos fiscais, prevista na a alínea d) do artigo 17.º do Código de Processo Tributário, que consagra o regime jurídico da confidencialidade fiscal, conserva, obviamente, a estrutura do princípio da confidencialidade fiscal, por sujeição ao princípio da reciprocidade.

Todavia, desde logo, haverá que considerar que nem todos os dados fiscais disponíveis na administração serão objecto de protecção ao nível da confidencialidade. De acordo com o teor do artigo 17.º do C.P.T., a tutela da confidencialidade<sup>126</sup> só abará os conteúdos informativos que

<sup>120</sup> Das relações direitos de personalidade/direitos especiais, Orlando de Carvalho, op. cit., p. 490.

<sup>121</sup> Neste sentido, P. Mota Pinto, op. cit., p. 491.

<sup>122</sup> Tentámos neste estudo reservar as considerações estritamente ao âmbito fiscal ainda que possa haver pontos de contacto com outros segredos, como o bancário. Por isso, não faremos qualquer referência dogmática a outros direitos, nem qualquer referência bibliográfica, apesar da quase inabarcável documentação relativa a segredos profissional, em sentido geral, que não se insira na matéria em estudo.

<sup>123</sup> Com esta posição, Jorge Bacelar Gouveia, “Os direitos fundamentais à protecção dos dados pessoais informatizados”, in Revista da Ordem dos Advogados, 1991, III, pp. 699 e ss. e Carlos Pamplona Corte-Real, Jorge Bacelar Gouveia, Joaquim Pedro Cardoso da Costa, “Breves Reflexões Em Matéria De Confidencialidade Fiscal”, in Bol. C.T.F. n.º 368, Out/Dez., 1992, p. 10.

<sup>124</sup> Sobre o sentido de administração aberta, Diogo Freitas do Amaral, “Direitos fundamentais dos administrados”, in Nos dez anos da Constituição, Lisboa, 1987, p. 13 e A. Barbosa de Melo, “As garantias administrativas na Dinamarca e o princípio do arquivo aberto”, in B.F.D.U.C., LVII, 1981, p. 251

<sup>125</sup> Com este preciso sentido, Helena Moniz, op. cit., p. 237.

<sup>126</sup> Ainda que explanada sucintamente, num apontamento sobre o conceito e a evolução do segredo fiscal na Alemanha, entre meados do séc XIX e

exponham, parcial, global ou integralmente, a situação tributária do contribuinte, na aceção de que a visualização fiscal de um sujeito tem um efeito de desnudar esse contribuinte em matérias patrimoniais, como sendo rendimentos directos, títulos de propriedade, etc. Nesse sentido, é ilegítima a profusão declarativa que, de um meio fiscal, possa dar a conhecer publicamente a esfera de intervenção, a capacidade financeira, se bem que a mesma possa estar dissimulada, e a capacidade contributiva<sup>127</sup> de um qualquer sujeito passivo. É esta a ratio, o elemento teleológico, daquela norma, é este o âmbito de protecção da confidencialidade fiscal.

Independentemente de uma outra nuance, como seja o grau de publicidade a conferir a determinados dados que sejam (já) do conhecimento público, pela sua natureza pública<sup>128</sup> ou conhecimento público não transmitido oficialmente, estarão os conteúdos fiscais dos contribuintes a coberto da confidencialidade fiscal pela tutela do direito à intimidade privada, protegida pelo artigo 26.º C.R.P.<sup>129</sup> Já aflorámos anteriormente o sentido da nossa resposta, que não poderá ser afirmativa<sup>130</sup>. Com efeito, não nos parece que o conteúdo do direito (à reserva) da intimidade privada

---

o primeiro tércio do Séc. XX, Christian Brodersen, "Limits on the International Exchange of Tax Information", *European Taxation*, vol. 27, 1987 (n.º 6), p. 171

<sup>127</sup> Sobre este conceito, Sousa Franco, "Finanças Públicas e Direito Financeiro", vol. II, 4.ª Ed., 1992, pp. 317 e ss. e Alberto Xavier, "Manual de Direito Fiscal", Lisboa, 1974, pp. 107 e ss.

<sup>128</sup> Sobre o critério delimitador do sigilo fiscal, Carlos Pamplona Corte-Real, Jorge Bacelar Gouveia, Joaquim Pedro Cardoso da Costa, op. cit., pp. 18 a 20.

<sup>129</sup> Artigo que abrange sete direitos distintos, numa conexão directa da tutela nuclear das pessoas e da sua vida, abarcando fundamentalmente aquilo que a literatura juscivilista designa por direitos de personalidade. Com este preciso sentido, J.J. Gomes Canotilho/Vital Moreira, "Constituição da República Portuguesa Anotada", 3.ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 1993, p. 179.

<sup>130</sup> Em sentido diverso, muito claramente Carlos Pamplona Corte-Real, Jorge Bacelar Gouveia, Joaquim Pedro Cardoso da Costa, op. cit., p. 42. Para quem assim entenda, contrariamente à alusão da necessidade de articulação, que estes autores prescrevem, entre o princípio da confidencialidade fiscal e o princípio da Administração Pública aberta, op. cit., p. 43, aquele princípio comprimirá os interesses constitucionais deste último, por serem mais impositivos, pelo que o primeiro sufragará o segundo e só abrirá as suas fronteiras no âmbito da transmissão de informações para efeitos de inquérito ou fase judicial criminal. Aliás, a menor convicção da posição expressa por estes autores é pelos mesmos quase aceite quando definindo, em termos conclusivos o objecto da confidencialidade fiscal, referem que tal radica "na ponderação de valores ligados à tutela da vida privada, ao segredo profissional à defesa dos cidadãos contra a utilização da informática, devendo ser articulada com a legitimidade no acesso aos dados fiscais", op. cit., p. 45. Assim estamos plenamente de acordo. Mas esta afirmação não tem o mesmo conteúdo das outras referências. O que estes autores deveriam referir era não a tutela da vida privada mas a "tutela da intimidade privada", pois foi o que sistematicamente defenderam, podendo, assim, inserir as informações fiscais ao abrigo do artigo 26.º C.R.P..

Maria Margarida Mesquita, op. cit. (1991), p. 216, parece adoptar uma posição próxima da nossa, no sentido de que aceita que a norma constitucional visa a protecção da "esfera privada, pessoal, dos cidadãos, podendo entender-se que não se estende, necessariamente, à sua esfera profissional e à sua esfera económica". Pensamos que, se esta afirmação não terá sido rodeada das mais fortes argumentações, levou mais facilmente a autora, a admitir a transmissão de dados, ou o tratamento de dados quando a Administração Fiscal seja judicialmente (e relativamente a processos criminais) interpelada a comunicá-los (assente-se, no âmbito interno). Perceber-se-á, no entanto, a cautela com que esta autora pautou as suas conclusões, se envolvermos a fundamentação que as justificam (para tal, procederemos a uma exposição sumária dos argumentos aduzidos em tal estudo). Por um lado, a normatividade positiva consagrou, de acordo com o artigo 34.º, n.º 1, da Lei Orgânica da Direcção-Geral das Contribuições e impostos (Decreto-Lei n.º 363/78, de 28 de Novembro), que os funcionários afectos aos serviços de fiscalização tributária poderão, para assegurar a realização das atribuições da Direcção-Geral em sede de fiscalização tributária, entre outras atribuições, "pedir a todas as entidades públicas e privadas, para a realização das diligências a seu cargo, as informações que entenderem necessárias à sua execução", (op. cit., p. 222), reforçado por diversas disposições contidas nas codificações fiscais, que consagram o livre acesso dos funcionários da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos encarregados da fiscalização, quando devidamente credenciados, a quaisquer locais destinados ao exercício da actividade das pessoas singulares ou colectivas para examinarem os livros e registos de contabilidade... artigos 124.º e 125.º do C.I.R.S. e artigo 108.º C.I.R.C.. No entanto, a estas facultades é, desde logo, ex vi artigo 30.º, n.º 1, alínea c), do mesmo diploma legal, imposto relativamente aos funcionários da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, o dever de guardar sigilo profissional, não podendo aqueles, nomeadamente, revelar quaisquer elementos sobre a situação profissional e os rendimentos dos contribuintes.

Com o mesmo enquadramento, os funcionários da Inspecção-Geral de Finanças, nos termos do artigo 36.º da sua Lei Orgânica (Decreto-Lei n.º 353/89, de 16 de Outubro), "têm acesso aos serviços e dependências das entidades objecto da sua intervenção, podem corresponder-se com quaisquer entidades públicas ou privadas sobre assuntos de interesse para o exercício das suas funções ou para a obtenção dos elementos que se mostrem indispensáveis, podem proceder ao exame de quaisquer elementos em poder de entidades objecto da sua intervenção, quando se mostrem indispensáveis à realização das respectivas tarefas, e podem proceder à selagem de quaisquer instalações, dependências, cofres ou móveis, bem como à requisição ou reprodução de documentos nas mesmas circunstâncias, quando tal se mostre indispensável à realização de quaisquer diligências", mas por imposição do artigo 37.º, sobre os mesmos recai, igualmente, uma especial obrigação de "rigoroso sigilo" em todos os assuntos de que tiverem conhecimento no exercício ou por causa do exercício das suas funções.

Pensamos que, neste sentido, em termos conclusivos, no âmbito interno, nas relações administração/contribuinte, no equilíbrio entre poderes e limites que lhes são conferidos, a aceitação que a quebra do sigilo só possa ocorrer em caso de prestação de depoimento no decurso do julgamento de um crime, nas condições excepcionais do n.º 3 do artigo 135.º do Código de Processo Penal (cfr. artigo 136.º do mesmo código).

Ainda no âmbito interno, mas na relação administração/terceiros, ainda que a Administração fiscal possa exigir a todas as entidades públicas e privadas os elementos considerados necessários, no mesmo sentido daquela autora, op. cit., p. 226, consideramos que se sobre essas entidades recai, igualmente, um especial dever de sigilo em relação a factos relativos a terceiros de que tenham conhecimento, não é obrigatória a sua revelação.

se possa estender ao domínio das informações fiscais, sob pena de admitir a plena potência de um véu nublador sobre a quase totalidade das informações pessoais. O que não será idêntico a admitir e a professar que os conteúdos constantes dos ficheiros da Administração Fiscal tenham uma relação intrínseca com o sentido da privacidade dos cidadãos. Ou seja, apenas queremos afirmar que privacidade e intimidade são conceitos difusos, não justapostos e diferenciados.

Ora, o artigo 26.º C.R.P., n.º 1 e n.º 2, in fine, contém as referências essenciais do sentido jurídico-constitucional dos conceitos de privacidade e intimidade, quanto a nós, de modo contínuo, interpenetrado, de onde resultarão, precisamente os equívocos entre os dois sentidos<sup>131</sup>. Na demarcação entre o espaço da vida privada e familiar que gozará de protecção absoluta, a reserva de intimidade, e um espaço privado de admissibilidade de abertura encontraremos a solução para o nosso problema. Este labor hermenêutico é, todavia, o grau mais periclitante e exigente do artigo 26.º<sup>132</sup>.

Da nossa parte, diremos que o artigo constitucional em causa parece consagrar implicitamente a existência de um direito global ou a admissão dos vários direitos em duas esferas de protecção difusas. Para esta compreensão lançamos metodologicamente mão da teoria das esferas de actividade ou protecção<sup>133</sup>, que habitualmente não é suporte de interpretação no ordenamento português e que, inclusivamente, será desaconselhada para a intelecção de matérias conexas em sede juscivilística<sup>134</sup>. esta consagra, por um lado, a esfera individual ou pessoal (simples<sup>135</sup>), na acepção de Hubmann, que protege a vida, as relações externas do sujeito da publicidade, não lhes determinando um conteúdo restritivo absoluto da sua divulgação. Assim se compreende que, não obstante a incindível ligação sujeito-factos, esta esfera não tutela uma protecção de extrema densidade da vida individual e privada. Este núcleo está reservado para o âmbito de tutela da esfera privada pessoal íntima, que percepção as relações do sujeito com o que é de mais próximo, as amizades, a família, a intimidade, a sexualidade, que em tantos ordenamentos jurisprudenciais se confunde com intimidade, numa reserva absoluta de intangibilidade<sup>136 137</sup>. Se é certo que da norma constitucional portuguesa parece resultar a confusão entre o sentido de privacidade e intimidade, este conceito de esferas, sendo de menor relevo o teor gramatical da sua designação, permite, de facto, compreender que o grande átomo da privacidade é delimitado por esferas concêntricas de desigual intensidade e âmbito de tutela. E que das duas esferas em análise, uma que assimila a impossibilidade absoluta de publicidade, através de uma mais intensa protecção (por ser atinente aos comportamentos e relações íntimos, de escolha individual, familiares, pessoais em sentido estrito), e a outra que permitirá a sua compressão por contender com a relação do sujeito com o mundo, nas franjas do reconhecido publicamente, só esta poderá abranger o sentido e teor da protecção das informação relativas aos contribuintes em poder

---

“De acordo com o constante no citado n.º 3 do artigo 34.º da Lei Orgânica da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, o terceiro deve comunicar ao seu cliente o pedido de informações da Administração, podendo este recusar-se a que elas sejam prestadas e tendo, então, o funcionário a quem cabe a fiscalização que solicitar ao tribunal competente que sejam prestadas tais informações. Contudo, o que se referiu nesta sede não tem qualquer correspondência no deslocamento da troca de conteúdos informativos entre Administrações Fiscais. Nesta relação, não está em causa o desnudar de um segredo, porque verdadeiramente, aquela transmissão não implica qualquer publicidade da esfera privada do contribuinte já que, pelo princípio da reciprocidade, o Estado requerente se obriga a proteger as informações recebidas nos mesmos termos do Estado requerido, ainda que aquele, no seu ordenamento interno, não preveja condições de tutela tão fechadas.

<sup>131</sup> Posição contrária tem José Luís Saldanha Sanches, “Segredo bancário e Tributação do Lucro Real”, Ciência e Técnica fiscal, n.º 377 (Jan./Mar. de 1995), p. 27, para quem a “Constituição traça claramente uma zona de protecção em relação a essa zona onde se exercem as opções irredutivelmente pessoais do indivíduo”. A nossa posição é de que a fronteira é demarcável através de um esforço hermenêutico que nos permita perceber aquela divisão, não resulta com clareza da letra da norma. Com posição equivalente à nossa J.J. Gomes Canotilho/Vital Moreira, op. cit., p. 181.

<sup>132</sup> Sendo que a formulação de Gomes Canotilho e Vital Moreira, na delimitação entre sub-direitos compreendidos neste artigo, não procede à sua destrição. Assim, para estes autores, o “direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar (n.º 1, in fine, e n.º 2) analisa-se principalmente em dois direitos menores: (a) o direito a impedir o acesso de estranhos a informações sobre a vida privada e familiar e (b) o direito a que ninguém divulgue as informações que tenha sobre a vida privada e familiar de outrem (cfr. Cód. Civil, art. 80.º). Alguns outros direitos fundamentais funcionam como Garantias deste: é o caso do direito à inviolabilidade do domicílio e da correspondência (art. 34.º), da proibição de tratamento informático de dados referentes à vida privada (art. 35.º-3)); instrumentos jurídicos privilegiados de garantia deste direito são igualmente o sigilo profissional e o dever de reserva das cartas confidenciais e demais papéis pessoais (cfr. Cód. Civil, arts. 75.º a 78.º)”, op. cit., p. 181.

<sup>133</sup> Generalizadas com Hubmann e Alexy, este referido por José Luís Saldanha Sanches, op. cit., p. 26.

<sup>134</sup> Conforme, P. Mota Pinto, op. cit., p. 525.

<sup>135</sup> Na designação de Gomes Canotilho/vital Moreira, op. cit., p. 181.

<sup>136</sup> Sobre esta relação, Rita Amaral Cabral, “O Direito à Intimidade da Vida Privada”, Estudos em Memória do Professor Doutor Paulo Cunha, Lisboa, 1989, p. 381 e ss.

<sup>137</sup> Não nos sendo necessário lançar mão do último conceito de esfera, a esfera secreta.

da Administração Fiscal<sup>138</sup>. Não nos parece poder ser justificável que aqueles dados tenham a mesma dignidade ou tenham a mesma graduação, na gravidade da sua ofensa<sup>139</sup>, do conteúdo da esfera que proteja a intimidade ou de escolha individual própria, pois que as relações sociais do indivíduo, em especial as fiscais, serão reflexo, entre outros conteúdos, de exposições profissionais ou de aquisição de bens sujeitos a publicidade registral. Aliás, pela utilização da sistemática professada por Gomes Canotilho e Vital Moreira, chegaríamos à mesma conclusão, ainda que com contornos não tão decisivos. Ou seja, as informações fiscais não se inserem num núcleo de protecção de dignidade humana, nem violam as referências civilizacionais do respeito pelos comportamentos, respeito pelo anonimato ou pela vida em relação. Não violam, porque, inclusive, resultam da exposição pública de alguns dos comportamentos dos sujeitos.

Não encontrando reservas suficientes para a recondução dos conteúdos das informações fiscais ao sentido de uma absoluta reserva de publicidade, compreendemos que as mesmas poderão ser transmitidas ao abrigo do instrumento de troca de informações, previsto no artigo 26.º do M.C.O.C.D.E. e das relações multilaterais, não obstante a imposição decisiva de os estados contratantes observarem os critérios de protecção de confidencialidade, numa relação de reciprocidade.

---

<sup>138</sup> Ao contrário, Gomes Canotilho e Vital Moreira, afastam a delimitação através da posição por nós explanada, lançando mão dos “conceitos de «privacidade» (n.º 1, in fine) e «dignidade humana» (n.º 2), de modo a definir-se um conceito de privada de cada pessoa, culturalmente adequado à vida contemporânea. O âmbito normativo do direito fundamental à revisão da intimidade da vida privada e familiar deverá delimitar-se, assim, como base num conceito de «vida privada» que tenha em conta a referência civilizacional sob três aspectos: (1) o respeito dos comportamentos; (2) o respeito do anonimato; (3) o respeito da vida em relação.”, op. cit., p. 182. Salvo melhor opinião, não nos aproximamos destes autores por entendermos que a utilização de conceitos, diríamos, excessivamente materiais, não permite uma convincente delimitação dos seus sentidos. É certo que estamos num domínio onde o apartar das águas é fluido e difuso, mas não nos parece que a compreensão delimitadora através do recurso a conceitos “privacidade”, “dignidade humana”, respeito dos comportamentos, respeito do anonimato, respeito da vida em relação, por serem intrínsecos à própria solução que se quer atingir, tenha o sucesso desejado ou seja o método hermenêutico mais ajustado.

<sup>139</sup> Como parece ser o conceito de Orlando de Carvalho, referido por P. Mota Pinto, op. cit., p. 525.

## **2. A confidencialidade fiscal nas relações internacionais. A conformação determinada pelo princípio da reciprocidade**

Nesta sede, caberá a exposição mais sistematizada de alguns dos argumentos que foram incidentalmente delineados no percurso traçado quanto aos limites da transmissão de informação e a extensão da cobertura da protecção das informações prestadas pela Administração Fiscal Portuguesa a entes fiscais externos, designadamente quanto à troca de informações com países comunitários, nos termos do Decreto-Lei n.º 127/90, de 17 de Abril, que, como se referiu, transpôs, para a ordem interna portuguesa, a Directiva n.º 77/799/CEE, de 19 de Dezembro de 1977, modificada pela Directiva n.º 79/1070/CEE, de 6 de Dezembro de 1979, Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de fevereiro, e Regulamento CEE n.º 218/92, de 27 de janeiro de 1982, — diplomas legais que instituem e regulamentam as condições em que se deve efectuar a assistência mútua entre os Estados membros para efeitos da correcta determinação dos impostos sobre o rendimento ou sobre o património e do Imposto Sobre o Valor Acrescentado e impostos especiais de consumo e quanto às trocas de informações entre Portugal e os países em que das relações internacionais constam convenções para eliminar a dupla tributação.

Uma das certezas de um Estado que requeira informações é a de só utiliza tal meio na intenção e na convicção de vir a utilizar efectivamente a informação obtida<sup>140</sup>. Desde os delírios absolutos a uma limitação que esvazie de conteúdo o teor transmitido, a fórmula adoptada consigna a faculdade de utilização absoluta da informação trocada dentro dos limites que o ordenamento mais restritivo entre os países abrangidos imponha, paralelizando os comportamentos, meios e intensidades de manuseamento entre estados. Do que decorre, como princípio regente deste instrumento, que a troca de informações tem necessariamente de se conformar num princípio de reciprocidade<sup>141</sup> (artigo 26.º M.C.O.C.D.E. e artigo 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 127/90). Partindo deste axioma, as duas ordens jurídicas divergirão, contudo, na sua implementação e nos seus corolários, graduando-se uma significativa diferença, em especial pela obstinação de Portugal em ter colocado reservas à versão de 1977 do M.C.O.C.D.E. que manteve em 1992.

Compreendemos como indestrutível o referente de que há uma área de protecção (no sentido de extensão de garantia) que não permitindo a intromissão da administração do país de residência, sob reserva de intimidade privada, implica, obviamente, a impossibilidade de transmissão dessa informação. Contudo, do restante panorama, que abrange as matérias fiscais, sendo da disponibilidade administrativa, pelo mesmo critério argumentador de que aqueles não podem ser reveladas publicamente, não é susceptível de restrição de trocas a um ente de idêntica dignidade e funcionalidade e coberto pelo mesmo conteúdo de protecção de confidencialidade<sup>142</sup>. Esclarecimento adicional para referir que alguma doutrina entende a reciprocidade em duplo sentido, de um lado, liberando o Estado na obtenção de uma informação que não conseguiria obter no seu direito interno, por outro lado, obrigando-o a fornecer informações que, nos termos do direito interno do Estado requerente, este não poderia obtê-la<sup>143</sup>. Parece-nos, contudo, que esta noção desloca para uma abrangência de limitação por excesso onde a reciprocidade tentou reduzir por defeito.

Ao nível multilateral, através do Decreto-Lei n.º 127/90, de 17 de Abril, o princípio da reciprocidade alarga-se ao âmbito do sigilo mas, também, à estrutura e tipo de diligências a levar a efeito, de acordo com o pedido formulado pela autoridade competente do outro Estado membro, ou através do mecanismo das trocas espontâneas, sendo que, quanto a esta última modalidade, nada impede que a sua implantação possa ser convencionalizada, não necessariamente entre todas as autoridades competentes, a determinadas áreas ou quanto a certos procedimentos, para além dos já expressamente previstos. Também aludimos já que, neste plano, as modalidades de trocas de informação não clássicas, são admitidas, devendo para tal os Estados membros concertar na sua

<sup>140</sup> Neste sentido, Manuel Pires, (1990), p. 445.

<sup>141</sup> O que não tem correspondência com o sentido de uma troca *pari passu*, em que a transmissão de determinado conteúdo estaria limitada por determinadas condições, até de resposta, mas numa confluência de que ambos os Estados se obrigam ao fornecimento de informações em circunstâncias e extensão “comparáveis” (Klaus Vogel, op. cit., p. 1214).

<sup>142</sup> Daí as restrições a quem se requer e a quem se transmite as informações, que compreende apenas as pessoas ou autoridades a quem está cometida a tarefa de processamento das situações fiscais, e para os propósitos fiscais ou da Convenção, consoante a transmissão seja ao abrigo multi ou bilateral.

<sup>143</sup> Nestes precisos termos, Rúben Aguirre Pangburn, op. cit., p. 309.

realização.

Registe-se que os fins inerentes à utilização deste instrumento impõem que as trocas de informações sejam reportadas a situações específicas para fins fiscais, não obstante a sua utilização em processos judiciais “desde que conduzam à aplicação de sanções criminais, contra-ordenacionais, contravencionais ou administrativas conexas com a tributação.”<sup>144</sup>

Por outro lado, o artigo 4.º daquele diploma impõe as grandes limitações a uma troca desenfreada, sempre assente na preservação do princípio da reciprocidade. É, deste modo, que o Estado se desobriga da troca de informações quando aquela imponha medidas administrativas ou a transmissão de conteúdos declarativos que estão vedados à Administração fiscal pelo ordenamento jurídico ou pela prática administrativa, implique despesas desproporcionadas, o Estado requerente não se obrigue aos respeito do segredo fiscal nos termos, pelo menos, se o seu ordenamento não impuser uma tutela de protecção da confidencialidade fiscal mais apertada, das condições e extensão da ordem jurídica portuguesa, ou quando a prestação de informações implique a revelação de um segredo comercial, industrial, ou profissional ou um processo comercial<sup>145</sup>, ou quando implique reflexos no plano da segurança ou ordens públicas.

Ressalvar ainda que, nos termos do artigo 6.º, e para salvaguarda do direito constitucional à informação dos administrado, “a autoridade competente notificará a pessoa relativamente à qual são prestadas as informações da comunicação que vai ser feita, indicando a autoridade a quem vai ser fornecida a informação e a sua natureza”, o que, veremos em que condições e reflexos, sofreu a compressão da restrição consignada no artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 52/93, de 26.2<sup>146</sup>.

Na dimensão bilateral, no inter-relacionamento entre Portugal e Estados com quem tenham sido celebradas convenções para evitar a dupla tributação, em todas excepções, com a ressalva da Convenção Luso-Suíça, se inseriram cláusulas prevendo a troca de informações. Relativamente a estas, as convenções seguiram o artigo 26.º M.C.O.C.D.E., draft 1963, em razão da reserva colocada por Portugal ao Projecto 1977 e mantida em 1992. Não é espúria de significação a reserva formulada. Em reflexão, denega-se a possibilidade de as informações obtidas serem comunicadas às autoridades judiciais com vista à repressão penal<sup>147</sup>, restringindo-se às autoridades administrativas fiscais pessoas directamente encarregadas da determinação do imposto ou do controlo administrativo dessa determinação — competentes do Estado requerente esse envio. Por outro lado, a formulação da reserva impõe, na execução do instrumento em análise, uma limitação do objecto de incidência das trocas quantos aos impostos, restringindo-se aos impostos que são objecto da convenção e limites em razão da matéria, em que a troca de informações apenas procede para os fins estritamente convencionais, a aplicação do tratado e não a realização de fins fiscais internos (impondo ainda, a minor information clause), para além da impossibilidade de obrigar qualquer um dos Estados à transmissão de informações reveladoras de segredos ou processos industriais, comerciais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

<sup>144</sup> Maria Margarida Cordeiro Mesquita, *op. cit.* (1991), p. 227.

<sup>145</sup> O Relatório Geral do 45.º Congresso da I.F.A. (Barcelona, 1991, Tema II — A protecção da informação confidencial em matéria fiscal) considerou que a protecção da confidencialidade, neste sensível campo, “uma importância, quer moral, quer patrimonial, considerável.”

<sup>146</sup> Sobre a notificação no direito alemão, até 1987, Christian Brodersen, estudo cit., p. 172.

<sup>147</sup> Sendo excepção nesta limitação as Convenções com a Alemanha, Bélgica, Brasil, Checoslováquia, Itália e Reino Unido.

### 3. A posição do contribuinte: garantias e compressão de direitos

Como expressámos na introdução da segunda parte, a busca incessante da verdade fiscal e a realização dos anseios fiscais, se é deveras interessante do ponto de vista administrativo, do ângulo do sujeito passivo, a troca de informações, se não possuir regras, que de facto estão instituídas, poderia configurar situações perigosas para a esfera jurídica daqueles.

Ora, a posição do contribuinte, que vê um determinado dado conformador da sua situação tributária ser divulgado a outra Administração fiscal, não sofre alterações significativas em relação à sua posição no Estado requerido, salvo repercussões ao nível fiscal que o Estado requerente possa suscitar, mas essa é uma das prioridades intencionais deste instrumento. Ou seja, para além deste inconveniente, o contribuinte não vê os seus direitos e garantias diminuídos por tal actividade, com a excepção de o Estado requerido violar as tramitações administrativas habituais ou não observar as rígidas situações de desobrigação de transmissão. As informações que um Estado transmita deve pressupor um conhecimento anterior da esfera do outro Estado contratante, deverá depender da confiança, do conhecimento que o Estado requerido tenha, previamente à transmissão, do ordenamento e da reputação da prática administrativa, porque os controlos ex post “geralmente”<sup>148</sup> diminuem drasticamente a ressonância da garantia de que o Estado requerente não excede os limites impostos. Assim se expressa, que o respeito pelos limites do instrumento, reflexamente, pela preservação das garantias dos cidadãos/residentes/não residentes, fica na subordinação, conexão, da confiança e boa fé entre Estados, débil presunção afirmativa num domínio de pouca sensibilização para a esfera jurídica dos cidadãos.

Mas, mais uma vez, as desvantagens não derivam do instrumento de per si mas da violação procedimento da administração. Sendo assim, os limites à assistência administrativa consubstanciam a primeira garantia do contribuinte.

Permita-se-nos introduzir um ruído significativo neste discurso conformador—garantístico e que expressa, também, a desigualdade de tratamento que o mesmo contribuinte possa sofrer conquanto veja serem transmitidas informações ao abrigo de convenções bilaterais ou no plano multilateral. Se neste campo, o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 127/90, de 17 de Abril, é certo com restrição introduzida pelo artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de Janeiro, prevê a notificação ao contribuinte dos factos atinentes à sua órbita fiscal, cumprindo, diga-se, uma imposição constitucional, o contribuinte que seja objecto de obtenção de informações com vista à sua troca terá conhecimento desse intuito e poderá obstar ao mesmo, invocando um qualquer motivo. Ao invés, se o procedimento informador correr nos termos do plano convencional bilateral, o Estado Português não se encontra obrigado a formalizar aquela notificação, o que para além de desrespeitar o conteúdo do artigo 35.º C.R.P. — diferentemente, não consideramos que a troca de informações de per si contenha qualquer vício constitucional material — não é justificável, pois desrespeita a noção, que deveria estar implantada, de igualdade de tratamento de situações, que têm o mesmo conteúdo material e sentido axiológico-teleológico.

À garantia anterior acresce a obrigação do Estado requerido sujeitar o Estado requerente às restrições, em matéria de confidencialidade, que vigoram no seu ordenamento interno, o omnipresente princípio da reciprocidade, o que não introduz qualquer ruído na situação garantística do sujeito passivo que, no caso Português, é protegida por, ao nível bilateral, as Administrações requerentes não obterem informações que não sejam para a realização de fins convencionais e dos impostos previstos na Convenção e não os interesses da ordem interna e de, salvo excepções indicadas, as informações transmitidas, por regra, não perspectivarem ressonâncias, em termos de prova, em sede criminal. De notar que as entidades administrativas susceptíveis de recepção serão as ligadas à cobrança e fiscalização de impostos ou apreciação de recursos, apesar de a norma dos tratados não rejeitar literalmente a possibilidade das autoridades requeridas poderem autorizar, numa transmissão de competências de apreciação, essa faculdade a outras instituições, desde que a lei interna o permita. Assim, sempre se poderá verificar uma espécie de legitimação formal.

Avulsamente, os segredos comerciais, industriais ou profissionais, segredos e negócios ou

<sup>148</sup> Na determinação de Manuel Pires, op. cit. (1990), p. 449.

processos de fabrico ou, também, informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública sofrem uma reserva de transmissão enquanto, noutra vertente, permanece o mesmo desenho de acesso dos contribuintes às informações em poder administrativo<sup>149</sup>.

Finalmente, em termos de densidade de direitos jurídicos, aos contribuintes assistem-se-lhes três tipos de direitos: direito à notificação<sup>150</sup>, direito de consulta<sup>151</sup> e direito de recurso<sup>152</sup>. Atenhamo-nos no primeiro, por ser aquele que suscita problemas mais preciosos e por se tratar de um domínio onde de uma atitude muito garantística o decurso legislativo introduziu um ruído importante.

O direito de notificação dos contribuintes, não é um direito consensual. De resto, a generalidade dos ordenamentos não prevê este mecanismo, com excepção de algumas ordens jurídicas<sup>153</sup>, direito introduzido com vista a que possibilite uma resposta do contribuinte sobre o procedimento na expectativa de ser utilizado. Como ultima ratio do preceito, a Administração Fiscal visa apurar, do que decorra da resposta do sujeito passivo, da necessidade ou correcção ou que provoquem situações de dupla tributação<sup>154</sup>. A globalidade das entidades administrativas são pouco sensíveis a esta argumentação, pelos desvios que podem introduzir na aferição fiscal, demoras de procedimento e sobrecarga burocrática.

Da multiplicidade de regimes previstos, em Portugal, o Decreto-Lei n.º 127/90, de 17.4, instituiu no seu artigo 6.º, n.º 1, a obrigatoriedade da notificação ao contribuinte relativamente ao qual são prestadas as informações da comunicação que vai ser feita, indicando a autoridade competente a que vai ser fornecida a informação, regulando os números seguintes a tramitação e o modo de objecção por parte do contribuinte.

Contudo, esta prerrogativa conferida aos sujeitos passivos foi rapidamente derogada, parcialmente, refira-se, pelo artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 52/93, de 26.2. Com efeito, nos termos deste artigo, a notificação prevista no anterior diploma legal não é observada sempre que, mediante solicitação para tal facto, da mesma possa resultar a perturbação do decurso das investigações sobre fraude e evasão fiscais noutro Estado. Serão, pois, exigências preventivas no domínio político-criminal que imporão a restrição de um direito que havia sido adquirido pelos sujeitos passivos, que, como concluiremos, carecerão de alguns fundamentos justificativos.

---

<sup>149</sup> Cfr. artigo 20.º do Código de Processo Tributário e princípio da Administração Pública aberta (C.R.P., artigo 262.º, n.º 2, e artigo 65.º do Código do Procedimento Administrativo).

<sup>150</sup> Visa transmitir à esfera do contribuinte as informações necessárias de modo a que este tenha conhecimento da alteração e da transmissão de informações, assim possibilitando que este possa reagir. Em regra, como cumprimento das notificações, a Administração Fiscal comunica ao contribuinte o país requerente das informações, os impostos visados, o fundamento jurídico que legitima a prestação da informação, as informações transmitidas e os meios de reacção.

<sup>151</sup> A determinação, provavelmente, pouco seguida, na praxis, de a Administração dever não só informar o contribuinte sobre a troca de informações mas consultá-lo sobre essa eventualidade, ainda que a decisão de transmitir a informação solicitada apenas recaia na entidade administrativa.

<sup>152</sup> Dois grandes tipos de recursos. O primeiro, o recurso ao nível administrativo ou ao judiciário sobre a legalidade da eventual comunicação. O segundo, o recurso sobre a inobservância de notificação ao contribuinte quando sobre a Administração Fiscal recaia tal obrigação. Em qualquer das circunstâncias, poderá o contribuinte invocar danos decorrentes da troca informativa, ilegal ou que não terá observado procedimentos, e ser ressarcido por tal.

<sup>153</sup> Alemanha, Portugal, Suécia, Suíça, Países-Baixos Luxemburgo e Estados Unidos.

<sup>154</sup> Neste sentido, Maria Margarida Cordeiro Martins, op. cit., p. 352.

#### **4. A troca de informações derivada de um processo interconexionador de ficheiros fiscais e a esfera do sujeito passivo**

A obrigação de resposta de um Estado a um pedido formulado pode não suscitar qualquer tipo de problemática, quando a informação desejada seja de fácil acesso ou esteja já, em bloco, na disponibilidade de um qualquer ficheiro da Administração Fiscal. Contudo, até pelas especialidades (ou a abrangência da situação fiscal de um contribuinte) que possam ser objecto de consulta, não nos impressiona poder pensar que a solicitação de determinada informação possa exigir da Administração Fiscal uma consulta mais aturada que, não envolvendo custos agravados ou excessivos, requisito que pode desobrigar o Estado requerido a fornecê-la, promova a mais fácil susceptibilidade de este Estado contratante, no esforço complementar de fornecer uma completa informação, proceda à recolha global dos elementos fiscais de um sujeito. Neste desejo, pelas alterações verificadas no domínio informático, obviamente, que o caminho mais rápido, com menos custos, menos burocrático se traduz na pesquisa informática, o que, será dizer, poderá implicar a interconexão de ficheiros.

Ora, se é certo que um Estado requerido não está obrigado a proceder à troca de informações quando a prática administrativa ou a legislação do Estado lho vede, cumpre-nos considerar se esta prática interconexionadora se insere nesta limitação e, portanto, todos os pedidos que o imponham sofrerão a restrição limitadora da sua transmissão ou se, pelo contrário, se trata de uma actividade que se coaduna com o ordenamento jurídico, donde, perfeitamente lícita e admissível.

Uma matéria de tanta ressonância na esfera do cidadão, pensando em questões fiscais, ou da graduação de intervenção na órbita das pessoas, não deixou de ter dignidade constitucional. Assim, no artigo 35.º da C.R.P. reconhece-se e garante-se um feixe de “direitos fundamentais em matéria de defesa contra o tratamento informático de dados pessoais”<sup>155</sup> com vista a inverter a tendência debilitadora da capacidade de domínio das pessoas sobre os dados que lhes dizem respeito e o (ab)uso destas informações pelo carácter facilitador da armazenagem de dados. Implicitamente, este é um domínio de tensão entre exigências de segurança da comunidade e respeito por alguns dos direitos fundamentais<sup>156</sup>.

---

<sup>155</sup> Agostinho Eiras identifica os seguintes princípios básicos sobre os dados informatizados: a) A recolha de dados deve ter um propósito geral e usos específicos socialmente aceites - a informação deve estar ao serviço do cidadão (princípio da justificação social); b) A recolha só pode ser feita por meios lícitos - conhecimento e consentimento do sujeito a que respeitam ou autorização legal - e deve limitar-se ao mínimo necessário, adequando e proporcional para alcançar o objectivo pretendido (princípio da limitação da recolha); c) Os dados devem ser completos, exactos e actuais (princípio da fidelidade da informação); d) Os fins da recolha e processamento devem estar especificados no seu início (princípio da especificação da finalidade); e) A recolha de dados não pode ser levada ao conhecimento de terceiros sem o consentimento do sujeito (princípio da confidencialidade); f) Os dados devem ser protegidos contra a perda, destruição ou acesso não autorizado (princípio da salvaguarda da segurança); g) Os ficheiros devem garantir a transparência da acção administrativa designadamente quanto “à clareza dos registos, às espécies ou categoria de dados recolhidos e tratados, à existência ou não de fluxos de informação, ao tempo de tratamento e à identificação do responsável pelo ficheiro” (Princípio da política de abertura); h) Os dados devem ser cancelados logo que atingido o fim para que foram recolhidos (princípio da limitação no tempo); i) Deve existir um organismo responsável pela efectivação dos princípios contidos na legislação (princípio do controlo); j) O sujeito a que respeitam os dados deve ter direito de acesso, com a inerente faculdade de os determinar ou controlar (princípio da participação individual); k) Devem ser impostos ao responsáveis pelos ficheiros deveres especiais no campo do direito e da deontologia profissional (princípio da responsabilidade, in “Segredo de Justiça e Controlo de Dados Pessoais Informatizados”, Coimbra Editora, 1992, p.87

Temática relativamente recente, apesar de tudo, o legislador já curou de disciplinar a recolha e o tratamento de dados de carácter pessoal. “Assim aconteceu já, pelo menos, na República Federal da Alemanha (Lei de 27 de Janeiro de 1977), na Áustria (Lei de 18 de Outubro de 1978), no Canadá (Lei de 14 de Julho de 1977), na Dinamarca (Lei nº 293, de 8 de Junho de 1978), nos Estados Unidos da América (cinco leis federais, publicadas entre 1970 e 1978), na França (Lei nº 78-17, de 16 de Janeiro de 1978), no Luxemburgo (Lei de 31 de Março de 1979), na Noruega (Lei nº 48, de 9 de Junho de 1978), na Suécia (Lei de 11 de Maio de 1973). Além de que, em Portugal, em Espanha e na Áustria, a protecção dos dados pessoais tem dignidade constitucional” (Parecer nº 88/85, de 27 de Fevereiro de 1986, B.M.J. nº 358, 1986, p. 190. Com a revisão constitucional de 1982, o legislador constitucional, seguindo de perto a tendência legislativa internacional, “aproveitou a revisão para dar maior intensidade à protecção a conceder às pessoas, em matéria de registos informáticos.” III 201.

<sup>156</sup> No início desta problemática, José Augusto Garcia Marques, autor do Parecer da Procuradoria-Geral da República, datado de 13 de Setembro de 1979 (Número Fiscal Informática e Liberdades Individuais), reflectindo sobre diversas questões neste domínio, entre as quais a “compatibilização do direito do cidadão ao exercício das suas liberdade e gozo da intimidade” e a necessidade social do recurso a processamentos automáticos, “os riscos eventuais que da utilização da Informática podem derivar para as liberdades individuais”, fundamentalmente, os que decorrem da própria natureza da informação pessoal constante dos ficheiros, das condições de acesso e da difusão dos dados memorizados e, muito em especial, da interconexão que pode ser estabelecida entre bancos de dados normativo, expende considerações impressivas e absolutamente modelares e que marcam, ainda hoje, irredutivelmente, todas as abordagens sobre estas matérias. Parecer da Procuradoria-Geral da República nº 88/85, de 27 de Fevereiro de 1986.

Apesar da correcção terminológica que a redacção actual do artigo 35.º da C.R.P. sofreu em relação à redacção anterior, ela não traduz, contudo, uma inovação profunda (só em termos de limitação-extensão, significativa, contudo), visto que o conteúdo do novo direito e alguns dos direitos que com ele se correlacionam, permanecem os mesmos. A doutrina portuguesa, enformada pelos conceitos criados pela doutrina alemã<sup>157 158</sup>, densificou este conjunto de direitos que impedem “que o Homem se transforme em simples objecto de informações” a propósito do hodierno direito à autodeterminação informacional<sup>159 160</sup>. Este novo direito consiste basicamente na faculdade que cada pessoa tem de “determinar e controlar a utilização dos seus dados pessoais”<sup>161 162</sup>. Esta protecção está fundamentada em três direitos, interessando-nos, nesta matéria, a subdivisão, no domínio dos ficheiros automatizados, no “direito à sua não interconexão”<sup>163</sup>.

A informação não é letal por ser automaticamente tratada. Poderá vir a ser se o for em termos de tratamento de concentração, interconexão e difusão da informação que o computador permite fazer. Não se trata, pois, propriamente da questão do “direito ao conhecimento dos dados pessoais” que aqui nos ocupa (alguns doutrinadores e legislações, dada o relevo entretanto assumido falam, inclusivamente, em “Habeas Data”, princípio político-jurídico de acesso de informação, e que teve consagração constitucional no Brasil, por analogia com o conceito de Habeas Corpus, por espanhóis) mas, em sentido duplo, a susceptibilidade da Administração Fiscal interconexionar os diversos dados, relativos aos contribuintes, existentes nos seus ficheiros informáticos e, até, as informações veiculadas pelos contribuintes nas suas declarações possibilitarem àquela administração a ligação a outras matérias, através da informatização dos seus serviços e com isso, para além do envio a um Estado estrangeiro, permitir uma “desleal” estruturação fiscal do contribuinte.

Se era de modo explícito que a anterior norma constitucional, no seu artigo 35º, nº 2, proibia a interconexão de ficheiros informáticos, a alteração do seu conteúdo na redacção actual deverá ser entendida como muito mais permissiva, apesar da auto-limitação constante da própria norma. Com este limite formal, continuam válidos os argumentos de que o legislador constitucional obstar ou, como referem Gomes Canotilho/Vital Moreira<sup>164</sup>, atenuar a potencial tripla perigosidade dos fluxos informacionais: — o “perigo da concentração” muniadora de um eventual controlo completo dos cidadãos; — o perigo policial da revelação de informação geradora de novos processos de controlo dos cidadãos; — o perigo da multiplicação de ficheiros (os “ficheiros selvagens”). O conflito entre o exercício das liberdades e a realização prática de outros valores sociais não resulta “do perigo da

---

Veja-se, igualmente, a conferência proferida em 10 de Fevereiro de 1982, o Dr. Januário Gomes, analisando a questão da salvaguarda da privacidade depois do computador e a conformação *tout court* da utilização do computador com as imposições constitucionais e legais (artigo 33.º da Constituição da República de 1976 e n.º 1 do artigo 80.º do Código Civil) do direito à reserva de intimidade da vida privada e familiar, perspectivou que não se devia sintonizar-se em absoluto o direito à privacidade com o direito da protecção de dados por haver recolhas e processamentos de dados de carácter pessoal que não levantam problemas de esfera íntima, M. Januário Gomes, “O Problema da Salvaguarda da Privacidade Antes e Depois do Computador”, in B.M.J., n.º 319 (Outubro de 1982), p. 38.

Contudo, este autor não deixou de advogar “uma zona de encontro entre o campo da «privacy» e o campo da protecção de dados, a que o Report of the Committee on Data Protection chama *data privacy* e que define, por inspiração de Alan Westin como «the individual's claim to control the circulation of data about himself». Obra citada p. 38, em que as teses rejeitadoras da inclusão da informática deveriam estar robustecidas por mecanismos de protecção (p. 54).

<sup>157</sup> Cfr. Gossel, Hassemmer, etc.. Mas num capítulo intitulado “Data Protection”, Christian Brodersen critica a excessiva limitação ao acesso dos contribuintes às actividades fiscais administrativas, estudo cit., p. 176 e 177.

<sup>158</sup> Como referem Gomes Canotilho e Vital Moreira, p. 215.

<sup>159</sup> Terminologia uniformizada, depois de inicialmente apelidada por Manuel da Costa Andrade como “direito à autodeterminação sobre a informação”.

<sup>160</sup> Manuel da Costa Andrade, “Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal”, Coimbra Editora, 1992, p. 47.

<sup>161</sup> J. J. Gomes Canotilho/ Vital Moreira, obra cit., p. 215.. 215 e J. J. Gomes Canotilho, op. cit., p. 665.

<sup>162</sup> Agostinho Eiras, elabora um desdobramento do dogmático do conceito de autodeterminação informacional. Para este Autor, o direito à autodeterminação informacional é um superconceito que se desdobra em vários outros, a saber: a) o direito de acesso aos ficheiros, que confere ao cidadão o direito a tomar conhecimento de quaisquer registos por forma compreensível, em linguagem clara, isenta de codificação e em prazo razoável; b) o direito de, em certos casos, se opor ao registo de dados e a que essa oposição fique registada, c) o direito de ser informado acerca do motivo por que lhe é recusado o direito de acesso; d) o direito de ser esclarecido acerca do objectivo que determinou a inserção dos dados no ficheiro; e) o direito de contestação, que engloba as seguintes faculdades: (I) a faculdade de exigir a rectificação dos dados armazenados inexactos; (II) a faculdade de exigir a correcção dos dados que estejam desactualizados; (III) a faculdade de exigir a eliminação de dados constantes dos registos contra regras ou princípios constitucionais; (IV) a faculdade de exigir o cancelamento de dados decorrido determinado período (direito ao esquecimento), obra cit. p. 79.

<sup>163</sup> J. J. Gomes Canotilho/ Vital Moreira, obra cit., p. 215.

<sup>164</sup> Idem, p. 217.

aproximação feita pela máquina de dados dispersos, cada um dos quais isoladamente”<sup>165</sup>, ainda que, reiteramos, caso não se efectivem controlos no conteúdo de recolha de dados, haja a possibilidade da criação — independentemente da natureza da instituição criadora — mas da confluência de informação dispersa que, conexas, permita reconstruir “dados sensíveis, de natureza eventualmente confidencial, podendo configurar-se como potencial (ou real) causa de riscos para a intimidade da vida privada e para o livre exercício das garantias individuais.”<sup>166</sup>.

Como axioma básico, a perigosidade da informática não resulta das suas possibilidades em si ou da natureza dos dados recolhidos aí o motivo da rejeição não é discutível, porque o mesmo problema é comum aos ficheiros manuais, e a responsabilidade deverá ser assacada à instituição que proceda à sua recepção — mas da sua utilização concentradora, interconexionadora no tratamento e difusão de dados memorizados que o computador também possibilita. A agressividade que as redes de informações permanentes suscitam sobre os direitos de personalidade, se não controladas no seu manejo (com insistência, na impossibilidade de interconexão de informações) e conteúdo, caso não se adotem comportamentos de repressão criminal, diminuem as garantias sobre os fins e os tipos de dados pessoais armazenados e potenciam o desnivelamento de forças entre o cidadão e os centros de poder<sup>167</sup>. Estas preocupações derivam de um acervo de princípios que, no que nos é, neste momento, querido, importa sublinhar o princípio de que a utilização dos dados disponíveis, “recolhidos e processados” deve estar limitada à “prosecução dos fins previamente especificados”.

À válvula de segurança à proibição de acesso de terceiros e interconexão de dados, prevista no n.º 2 in fine do artigo 35.º da C.R.P., defendem os autores citados, deve ser aplicado o regime das restrições dos direitos, liberdades e garantias (art. 18.º C.R.P.), só admitido “por necessidades de defesa de direitos ou bens constitucionalmente protegidos”<sup>168</sup>.

Como, no nosso enquadramento, parcialmente bem entendeu o Tribunal Constitucional, no seu Acórdão n.º 182/89 — Processo n.º 298/87, publicado no Diário da República, I.ª Série, de 2.3.1989, apesar da aplicabilidade directa, por força do artigo 18.º, n.º 1, da Constituição, o artigo 35.º da C.R.P. é uma das normas típica que preconizam direitos fundamentais que, pela sua natureza e estrutura, não permite a sua aplicabilidade plena e operativa prática sem a mediação da actividade legislativa. Não concordamos por inteiro com esta tese precisamente por<sup>169</sup> entendermos que a não admissibilidade absoluta, constitucionalmente plasmada, de interconexão de ficheiros, enquanto alínea da directriz basilar da anterior redacção do artigo 35.º da C.R.P., de per si, ter efectividade e operatividade prática, não se devendo, pois, escusar da sua aplicabilidade directa, conforme o preceituado no artigo 18.º, n.º 1 da Lei Fundamental.

Se é certo que a redacção desta norma é agora mais flexível em matéria de conexão (na redacção anterior proibia-se a interconexão de ficheiros com dados pessoais, com excepções admitidas por lei), consagrando-se, agora, que a lei define as condições aplicáveis à conexão de dados pessoais, é nosso entendimento, parece que no mesmo sentido daqueles autores, que o consentimento do titular não pode constituir “uma renúncia global a um direito fundamental”. Tanto mais que, no quadro constitucional actual, se exceptua expressamente o consentimento do titular, pois entendemos que, nesta sede, um princípio segundo o qual *volendi non fiat injuria* não pode valer sem mais. Parece insofismável que uma renúncia que coloque em causa o núcleo essencial do direito,

<sup>165</sup> José Augusto Garcia Marques, “Número Fiscal. Informática e Liberdades Individuais. Consulta do Ministro das Finanças sobre o Projecto de Decreto-Lei que instituiu o Número Fiscal”, B.M.J. n.º 294, 1980, p. 124.

<sup>166</sup> Idem.

<sup>167</sup> A este propósito, M. Januário Gomes, estudo cit., p. 205 considerou que a “perigosidade especial do computador para as liberdades públicas e para a intimidade da vida privada situa-se, assim, no agrupamento e na interconexão de ficheiros dispersos que permitem a constituição de uma série de registos susceptível de rapidamente revelar e pôr a descoberto a «história» da vida de qualquer cidadão...”

<sup>168</sup> Para Gomes Canotilho e Vital Moreira, as excepções às proibições contidas no artigo 35.º, n.º 2, «constituem outras tantas restrições ao direito de controlo do registo informático, sendo-lhes por isso aplicado o regime das restrições aos direitos, liberdades e garantias (artigo 18º), pelo que só podem ter lugar quando exigidos pela necessidade de defesa de direitos ou bens constitucionalmente protegidos (defesa da existência do Estado, combate à criminalidade, protecção dos direitos fundamentais de outrem, etc. obra cit., p. 227. A nossa posição, se bem que aderente à abstracta enunciação formulada por estes autores, na problemática em causa da ponderação entre os bens individuais das garantias do sujeito versus combate à criminalidade, não pode decididamente deixar de recair na defesa da inadmissibilidade de restrições aos direitos fundamentais do cidadão, tal como se perfilam aqui. Não obstante, a nova redacção do artigo 35.º C.R.P. é, na admissão de práticas interconexionadoras, muito mais abrangente.

<sup>169</sup> Ainda que assim seja no restante corpo de princípios instituídos por esta norma

o qual deve servir, como no domínio da sucessão de leis restritivas de direitos, liberdades e garantias (artigo 18.º, n.º 3, in fine) como limite absoluto, é inadmissível. Só deste modo se consegue evitar que a vontade individual conduza à relatividade dos direitos fundamentais e suprima a respectiva “força dirigente”, subjacente ao princípio da reserva de lei restritiva.<sup>170</sup>. Acresce a isto que o contribuinte, perante a truculência da máquina fiscal, pode, como muito bem observaram os autores citados, agir sem alternativa.

Ora, é precisamente no âmbito no âmbito fiscal, como também será em sede de processo penal fiscal<sup>171</sup>, que esta falta de alternativa é susceptível de diminuir o cidadão enquanto contribuinte, se não o processo de recolha de informação não for escrupuloso e as instâncias formais de controlo se eximirem das suas funções, ou levarem a efeito todas as diligências compiladoras de informações fiscais de modo esmiuçante e não criterioso.

Não obstante esta formulação, atenta a transformação constitucional, numa matéria de interesses tão difusos e nuances sem fronteiras definidas, parece-nos excessivo que se levante o panegírico da preservação privada e se não compreenda que as novas exigências impõe uma nova atitude administrativa, não excessivamente observante, mas ajustada ao tempo, que se traduzirá na melhor preparação tecnológica (ou não se venha apregoar a eticização do direito fiscal sem que se dêem os meios e as faculdades para um melhor desempenho administrativo) mas também numa maior disponibilidade administrativa para esclarecimento dos contribuintes. Ora, estes objectivos não dispensarão a utilização gradualmente acrescida dos meios informáticos, sem que, na nossa compreensão e, pensamos, na sensibilidade, sócio-cultural, se regido por critérios de intenção estritamente fiscais, tal imponha uma violação-compressão excessiva do âmbito de protecção do artigo 35.º C.R.P..

Do exposto decorre que a informação solicitada por um Estado terceiro que implique a compilação de elementos diversos e permita o cruzamento de informações, com fins estritamente fiscais, não tolhe os direitos protegidos pela norma constitucional em causa, pelo que o Estado requerido (Portugal) continua obrigado ao desempenho dessa diligência, desde que o não faça incorrer num custo excessivo.

<sup>170</sup> Gomes Canotilho, obra cit., pp. 622-624.

<sup>171</sup> Sobretudo, no momento de instrução do processo de averiguações em que se processa o nuclear da investigação ou averiguação de factos e momento no qual são tomadas decisões sobre pessoas e bens e acautelamento de provas, numa fase dominada pelo segredo, em prejuízo da oralidade e em que o princípio do contraditório só funciona a título excepcional

## Considerações Finais

**1.** O instituto da troca de informações é um instituto formalmente interessante na cooperação internacional, para evitar a dupla tributação, a evasão e a fraude fiscais, mas que, substantivamente, não tem proporcionado a repercussão desejada<sup>172</sup>. Numa complexa teia de relações de out-put/in put, o fracasso deste instituto, reflexamente, a continuação de injustiças fiscais, continua a esconder o papel eticizador do direito fiscal que, por sua vez, “legítima” (in)conscientemente a sonegação declarativa dos contribuintes. O objectivo de uma maior justiça fiscal (interna e internacional) depende de uma extramamente sensível ponderação de valores relativos diversos: atitude e meios da Administração Fiscal, reforços legislativos, garantias dos contribuintes, incremento das relações administração/sujeito passivo, incremento das relações entre Estados.

Para o seu sucesso, ao nível interno, este instrumento exige um constante reformular e melhorar das práticas administrativas<sup>173</sup>. No espaço global, o nível de sucesso deste instrumento dependerá da crescente adesão a ele por parte dos Estados, da necessidade de o tornar eficaz, maleável e proporcional, nos conteúdos, procedimentos, nos seus propósitos.

**2.** Do menor sucesso a que a troca de informações não tem conseguido fugir se exclui a troca automática, a responsável pelo intercâmbio mais intenso<sup>174</sup>, pelo que a troca de informações adquire um figurino de cada vez maior institucionalização e actuação, que decorre da sistematização informática (com algum sucesso no Sistema VIES)<sup>175</sup>. As debilidades de realização poderão implicar uma tensão crescente no sentido de, na busca de maiores sucessos fiscais, em que os Estados deixem cair algumas das premissas hoje indiscutíveis, como a alteração da reserva de transmissão de segredos profissionais, comerciais e industriais. Em sentido inverso, o sentir de um estímulo harmonizador das práticas administrativas e legislativas entre Estados, pelo menos no ordenamento comunitário, pode criar um novo quadro de colaboração, já que as diferentes disposições legislativas e a descontínua prática administrativa são tidas como os elementos decisivos numa menor exponenciação deste instrumento — limitação que sucede à insuficiência de uma só cláusula para abarcar a multiplicidade de sistema de informações disponíveis e de concepções de segredo fiscal.

**3.** Para além destas causas, analisando-se o sucesso da convenção Nórdica de Assistência Mútua, concluída em 1972, modificada em 1976, 1981 e 1987, e alargada a novos países daquele quadrante geográfico<sup>176</sup>, permite verificar-se que uma das causas do insucesso é precisamente a divergência prática e legislativa que resulta de uma menor identificação sócio-cultural, menor disponibilidade para, por exemplo, possibilitar operações concertadas de fiscalização, não clássicas, pelo que todos os esforços harmonizadores que o espaço comunitário desenvolva não poderão descurar as diferentes sensibilidades e práticas existentes no espaço da Comunidade Económica, mas insucesso também pelo carácter algo tímido da extensão e aplicação das relações internacionais destes países<sup>177</sup>, por

<sup>172</sup> Sobre o número de trocas, em 1984, nas relações dos E.U.A., 704.000 informações recebidas, 217.000 transmitidas (troca automática). Quanto a trocas a pedido, a ordem de grandeza foi das centenas; Holanda, no período 83/84, 272 pedidos de informações enviados e solicitados 220; a Alemanha, entre 73/83, 600 recebidas, e entre 84/85, 182 pedidos (com grande influência do espaço comunitário 119) e solicitado 204 informações (137 à C.E.), Klaus Vogel, op. cit., p. 1211

<sup>173</sup> Neste sentido, Jean-Louis Liénard, “Résistances à l’impôt et coopération internationale”, Revue française de Finances Publiques, n.º 5, Les résistances à l’impôt, 1984, p. 118.

<sup>174</sup> Seguida pela troca a pedido e pela troca espontânea.

<sup>175</sup> Não deixa de ser curioso que alguns autores entendem que a troca de informações, no futuro, enquanto mecanismo de eficiência, assentará, como forma mais importante de cambiar, a troca a pedido mas complementada mediante “uso maior e mais efectivo da forma espontânea de intercâmbio e mediante técnicas tais como exames simultâneos bilaterais e multilaterais”. Nestes precisos termos, Regina Deanehan, op. cit., p. 316.

<sup>176</sup> Ilhas Faroé e Gronelândia.

<sup>177</sup> Alguma doutrina chegou até a aventar a hipótese de celebração de Tratados sobre a troca de informações com cláusulas de alcance amplo e não específicos. Com esta posição e por todos, Horacio David Casabe, op. cit., pp. 256 e 257. Exigências ligadas a um maior dinamismo nos sistemas de controle fiscais justificariam, para este autor, a inclusão nas trocas de matérias tão delicadas, e em tantos ordenamentos cobertas por uma reserva de confidencialidade — circunstância limitadora de pleno reconhecimento pelo autor, apesar de considerar não ser de descurar um estudo mais aprofundado —, como lucros, regalias, salários, transacções bancárias, bens e dívidas... Na preservação de realização do instrumento de troca de informações, diminuindo os problemas operativos, seria necessário a efectuação de estudos concertados, através de comissões de trabalho compostas

contraponto àquela convenção, mais aberta em termos de permissividade de trocas e âmbito de incidência objectiva.

**4.** Relativamente a Portugal, apenas a singularidade da reserva formulada à versão de 1977, mantida em 1992, do M.C.O.C.D.E. configura uma especialidade susceptível de comentário<sup>178</sup>. Se a capacidade de melhor desempenho administrativo a um excesso interpelador promoveu a adopção portuguesa do figurino restritivista, a intensificação relacional com outros países, que é incontornável e, sobretudo, a manutenção de uma estrutura instrumental multilateral próxima do regime actual não restritivista do M.C.O.C.D.E., que não tem colocado objecções performativas ao nível de resposta e, inclusivamente, a criação de novos mecanismos de trocas automáticas, tornam absolutamente insustentável a manutenção de reserva formulada. É que, para além, da descontinuidade, injustificável, de regimes, sem que haja um alinhamento de descomprimido relativamente ao ordenamento mais exigente, o regime mantido actualmente pelo ordenamento português nas convenções bilaterais, quanto a troca de informações, não garante nem um acréscimo de direitos aos seus cidadãos nem possibilita o melhor desempenho fiscal. O que é dizer, não encontramos razões objectivas nem de política fiscal que justifique o actual quadro bilateral<sup>179</sup>.

**5.** Se a obrigação, prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 127/90, de a Administração fiscal portuguesa notificar o contribuinte de um pedido de informações a seu respeito por parte de uma autoridade estrangeira é uma forte concessão garantística para o sujeito passivo e um acertado mecanismo de controlo da necessidade daquele pedido, formulamos algumas reservas que o soluço introduzido pelo artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 52/93, de 26.2., tenha eficácia ao nível político-criminal. Com efeito, tal só se poderá delinear na perturbação do inquérito, relativamente a actividades que não tenham sofrido a inscrição fiscal, mediante conteúdos declarativos ou inscricivos, o que não se compreende como muito normal. Ou seja, só no âmbito de comportamentos muito recentes esta norma terá eficácia. Com efeito, as matérias de invasão e fraude fiscal implicam procedimentos criminais complexos — que, nalguns ordenamentos, inclusivamente em Portugal são objecto de fase de averiguações, ainda que controlada por instâncias formais de controlo judiciais — demorados. Deste modo, o alerta que o contribuinte receba só o inibirá de praticar actos recorrentes aos que deram início às investigações, pelo que aquela medida (não discutindo nesta sede a discussão havida jurisprudencialmente havida entre concurso de crimes fiscais e ponderação de crime continuado) terá alguma ressonância, eventualmente, na prática de determinados factos, em sede de concurso de crimes ou crime continuado.

**6.** A busca da verdade fiscal e a luta contra a dupla tributação traduzem fins com dignidade suficiente para a promoção de instrumentos intercambiadores entre Estados.

**7.** Relativamente ao facto de a transmissão de informações poder configurar o endosso de informações a coberto de confidencialidade fiscal e violar a protecção consagrada no artigo 26.º da C.R.P., a delimitação dos conceitos insertos naquela referência constitucional (privacidade/intimidade/dignidade humana), através da teoria das três esferas, não obstante pouco tradicional no esforço hermenêutico e na justaposição normativa portuguesas, permite considerar uma área absolutamente protegida de reserva que se não equipara aos conteúdos fiscais dos contribuintes.

---

por elementos de diversos países, possibilitando a troca de conhecimentos e de dificuldades, sistematização dos regimes das trocas, formação de grupos permanentes de análise e elaboração de recomendações sobre a evasão e evitação fiscais, estudo comparado da legislação dos diversos ordenamentos (no âmbito global das relações bilaterais ou multilaterais que não imponham a transposição, para as ordens jurídicas internas, das decisões comunitárias), concertação ao nível operativo, etc. é nosso parecer que as soluções apresentadas, muitas delas, representarão um esforço, no futuro, gratamente compensador. Sobre a maior performance da troca de informações entre os países do C.I.A.T., Stephan Kong, op. cit., pp. 282 e ss.

<sup>178</sup> Do lado multilateral, Portugal acompanha os desenvolvimentos constantes do ordenamento comunitário.

<sup>179</sup> Este comentário relaciona-se com a circunstância de uma reserva global expressa por Portugal, o que não quererá dizer que numa convenção com determinado ordenamento não fosse conveniente a inserção de tal restrição, faculdade que, obviamente, o M.C.O.C.D.E. não exclui. Aliás, dos 50 Tratados Contra Dupla tributação celebrados pela Alemanha até 1987, precisamente salvaguardando tal facto e pela circunstância de muitos terem sido celebrados em data anterior a 1987, cerca de 30 ainda continham o modelo de cláusula restritiva (cfr. Christian Brodersen, estudo cit., p. 173).

**8.** Pelo quase omnipresente princípio da reciprocidade, os direitos dos cidadãos adquiridos nos respectivos Estados de residência serão respeitados pelo Estado requerente de informações, pelo que o instrumento da troca de informações não determina uma compressão insustentável daqueles direitos.

**9.** A obtenção de informações por parte da Administração Fiscal que interconexione ficheiros e cruze informações, se observar estritos parâmetros fiscais de intenção, de acordo com a ratio do actual artigo 35.º C.R.P., não permite configurar uma violação do hodierno direito à autodeterminação informacional.



## **Bibliografia**

**AMARAL, Diogo Freitas do Amaral**

“Direitos Fundamentais dos Administrados, Nos Dez Anos da Constituição”, Lisboa, 1987

**AMARAL, João Ferreira do Amaral**

“Economia Portuguesa, União Europeia e Globalização, Caminhos da Economia Portuguesa, Economia e Prospectiva”, Ministério da Economia, vol. I, n.º 1, Abr./Jun. 1997

**ANDRADE, Manuel da Costa**

“Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal”, Coimbra Editora, 1992

**ANDRADE, J.C. Vieira de**

“Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976”, Almedina, Coimbra, (reimp.), 1987

**BECKER, Helmut**

“Germany: Limits on Exchange of Information in Connection With Tax Audict Practice”, in Intertax, Fevereiro (n.º 2) 1982

**BEITH, R. M.**

“Intercâmbio de Informação Tributária e Cooperação Internacional”, in 26.ª Assembleia Geral do GATT, Tema 4.1., Centro Interamericano de Administradores Tributários, 1992

**BRODENSEN, Christian**

“Limits on the International Exchange of Tax Information”, in European Taxation, vol. 27, (n.º 6) 1987

**CABRAL, Rita Amaral**

“O Direito à Intimidade da Vida Privada”, in Estudos em Memória do Professor Doutor Paulo Cunha, Lisboa, 1989

**CANOTILHO, J.J. Gomes**

“Direito Constitucional”, 5.ª Ed., Livraria Almedina, Coimbra, 1991

**CANOTILHO, J.J. Gomes/MOREIRA, Vital**

“Constituição da República Portuguesa Anotada”, 3.ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 1993

**CARVALHO, Orlando de**

“Teoria geral do direito civil. Sumários desenvolvido”, Coimbra, 1981, (fasc.)

**CASABE, Horacio David**

“Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias De Los Países Para Prevenir Y Combatir La Evasion Y La Elusion A Nivel Internacional”, in Administracion, Política Y Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias Para Desestimar La Elusion Y Evasion, Ministerio de la Economía Y Hacienda, Madrid, 1989

**CORTE-REAL, Pamplona, GOUVEIA, Jorge Bacelar de e COSTA, J. P. Cardoso da**

“Breves Reflexões Em Matéria De Confidencialidade”, in Bol. C.T.F. nº 368, Out.-Dez. 1992

**CUPIS, Adriano de**

“Os direitos de personalidade”, trad. A. Vera jardim e M. Caeiro, Lisboa, 1961

**DEANEHAN, Regina**

“Intercâmbio de Informação Tributária e Cooperação Internacional”, in 26.ª Assembleia geral do GATT, Tema 4.1., Centro Interamericano de Administradores Tributários, 1992

**DEKKER, Petter**

“Cross Border Information Under Tax Law — A Dutch Perspective”, in European Taxation, vol. 27, (n.º 4) 1984

**EIRAS, Agostinho**

“Segredo de Justiça e Controlo de Dados Pessoais Informatizados”, Coimbra Editora, 1992

**FRANCO, António L. de Sousa**

Finanças Públicas e Direito Financeiro, vol. II, 4.ª Ed., Coimbra, 1992

**GOMES, Januário**

“O Problema da Salvaguarda da Privacidade Antes e Depois do Computador”, in B.M.J., n.º 319 (Out.) 1982

**GOUVEIA, Jorge Bacelar**

“Os direitos fundamentais à protecção dos dados pessoais informatizados”, in Revista da Ordem dos Advogados, III, 1991

**HORTA, Ricardo Baião**

“O Futuro da Indústria Portuguesa e as Indústrias do Futuro”, in Caminhos da Economia Portuguesa, Economia e Prospectiva, Ministério da Economia, vol. I, n.º 1, Abr./Jun. 1997

**KOGUT, B. e ZANDER, U.**

“Knowledge of the firm and the evolutionary theory of the multinational corporation”, in Journal of International Business Studies, 1993

**KONG, Randolph**

“Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias Para Prevenir Y Reprimir la Evasion Y Elusion Internacional de Impuestos”, in Administracion, Politica Y Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias Para Desestimar La Elusion Y Evasion, Ministerio de Economia e Hacienda, Madrid, 1989

**LEMIERRE, Jean**

“La Coopération Administrative En Matiere de Fiscalite Indirecte A Partir de 1993”, in Revue du Marché Commum et de L’Union Europeenne, n.º 363, Dez. 1992

**LIENARD, Jean-Louis**

“Résistances à l’impôt et coopération internationale”, in Revue française de Finances Publiques, n.º 5, Les résistances à l’impôt, 1984

**LOPES, José da Silva**

“Portugal e a Globalização Económica, Caminhos da Economia Portuguesa, Economia e Prospectiva”, in Ministério da Economia, vol. I, n.º 1, Abr./Jun. 1997

**MARQUES, José Augusto Garcia**

“Número Fiscal. Informática e Liberdades Individuais. Consulta do Ministro das Finanças sobre o Projecto de Decreto-Lei que instituiu o Número Fiscal”, in B.M.J. n.º 294, 1980

**MELO, A. Barbosa de Melo**

“As garantias administrativas na Dinamarca e o princípio do arquivo aberto”, in B.F.D.U.C., LVII, 1981

**MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro**

“A protecção da confidencialidade em matéria fiscal”, in C.T.F. n.º 364, Out-Dez 1991  
“A Directiva n.º 77/799/CEE: A troca de Informações Entre Autoridades Fiscais dos Estados Membros”, in Revista “Fisco”, ano 4, 43/44, Jul. 1992  
“Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional”, in Colóquio A internacionalização da Economia e a Fiscalidade (Lisboa, 26, 27 e 28 de Abril de 1993), XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, 1993

**MONIZ, Helena**

“Notas Sobre a Protecção de dados Pessoais Perante a Informática (O Caso Especial dos Dados Pessoais Relativos à saúde)”, in R.P.C.C., 7, 1977

**MORGAN, Vivien**

“Mutual Administrative Assistance In tax Matters, Tema International Tax Planing”, in Canadian Tax Journal, vol. 36, n.º 4, July/August 1988

**NOVAK, Stanley**

“Intercambio de Informacion Pratica Administrativa de EE. UU., tema 4.1., Enfoques Cooperativos Entre Las

Administraciones Tributarias Para Prevenir Y Reprimir La Evasion Y La Elusion Internacional de Impuestos”, in Administracion, Politica Y Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias Para Desestimar La Elusion Y Evasion, Ministerio de Economia e Hacienda, Madrid, 1989

**PANGBURN, Rúben Aguirre**

“Aspectos Tributários Internacionais, A Tributação Frente às Tendências da Economia Mundial”, in 26.ª Assembleia geral do GATT, 1992, Tema 4.1., Centro Interamericano de Administradores Tributários

“Parecer da Procuradoria-Geral da República nº 88/85, de 27 de Fevereiro de 1986”, in B.M.J. n.º 373, 1988

**PINTO, Carlos Alberto da Mota**

“Teoria Geral do Direito Civil”, Coimbra, 3.ª Ed., 1985

**PINTO, Paulo Mota**

“O Direito À Reserva Sobre A Intimidade da Vida Privada”, in B.F.D.U.C., vol. LXIX, 1993

**PIRES, Manuel**

“Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento”, Centro de Estudos Fiscais, 1984

“A troca de informações no quadro da assistência administrativa internacional”, in Cahiers de droit fiscal international, vol. LXXVb, I.F.A., 1990

**PITA, Claudino**

“El Intercambio de Informacion Bajo Tratados Tributarios”, in Administracion, Politica Y Enfoques Cooperativos Entre Las Administraciones Tributarias Para Desestimar La Elusion Y Evasion, Ministerio de Economia e Hacienda, Madrid, 1989

**PORTER, Michael**

“The competitive Advantage of Nations”, Macmillan, London, 1990

**Rapport du Comité des Affaires Fiscales**

“Organisation de Coopération et de Développement Economique, Echange de Renseignements Fiscaux Entre les Pays Membres de L’OCDE — Vue Ensemble des Pratiques Actuelles”

**Relatório Geral do 45.º Congresso da I.F.A. (Barcelona, 1991, Tema II — A protecção da informação confidencial em matéria fiscal**

**RUNGE, Berndt**

“Exchange of Information — A German View”, in Intertax, 8, Agosto 1979

“The Mutual Assitance by the German Tax Administration in the Field of Direct Taxation”, European Taxation, vol. 26, 1986 (n.º 6)

**SANCHES, José Luís Saldanha**

“Segredo Bancário e Tributação do Lucro Real”, in Ciência e Técnica fiscal, n.º 377, (Jan./Mar.) 1995

**SANTOS, José Fernando Pinto dos**

“Multinacionais e Mundialização, Internacionalização das Empresas Portuguesas, Economia e Prospectiva”, Ministério da Economia, 1998

**SOUSA, Rabindranath Capelo de**

“A Constituição e os direitos de personalidade”, in Estudos sobre a Constituição, 2.º vol., Lisboa, 1978

**VERNON, R.**

“International Investment and International Trade in the product life-cycle”, in Quarterly Journal of Economics, n.º 80, 1966

**VOGEL, Klaus**

“On Double Taxation Conventions: a Comentary to the OCDE, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income with Particular Reference to German Treaty Practice”, (trad.), Deventer, 1991

**XAVIER, Alberto**

“Manual de Direito Fiscal”, Lisboa, 1974

“Direito Tributário Internacional — Tributação das Operações Internacionais”, Almedina, Coimbra, 1997

## **Índice**

<b>Introdução. Um paradigma económico-societário, reflexos na insuficiência de controle fiscal. A troca de informações no contexto de cooperação fiscal internacional</b>	<b>1</b>
	<b>Primeira Parte</b>
<b>I. A troca de informações: as fontes</b>	
<b>1. Nas convenções bilaterais</b>	
<b>1.1. O Modelo O.C.D.E.</b>	
<b>1.1.1. O artigo 26.º do M.O.C.D.E., versão 1963</b>	<b>6</b>
<b>1.1.2. O artigo 26.º do M.O.C.D.E., versão 1977, mantida em 1992</b>	<b>8</b>
<b>2. Ao nível multilateral</b>	
<b>2.1. A Directiva 77/799/CEE. As alterações sofridas. O Regulamento 218/92</b>	<b>12</b>
<b>3. As regras no concurso de instrumentos internacionais</b>	<b>15</b>
<b>II. Elementos caracterizadores do instituto de troca de informações e suas modalidades</b>	
<b>1. Caracterização</b>	<b>16</b>
<b>2. As modalidades nas trocas de informações</b>	<b>17</b>
<b>III. O regime português em matéria de troca de informações</b>	
<b>1. O artigo 26.º M.C.O.C.D.E., de 1963. A reserva formulada quanto às inovações introduzidas na versão de 1977 e mantidas em 1992</b>	<b>19</b>
<b>2. O regime que deriva do plano multilateral. A Directiva 77/799/CEE e o Regulamento 218/92, de 27 de Janeiro</b>	<b>20</b>
	<b>Segunda Parte</b>
<b>A análise da posição do sujeito passivo das informações</b>	
<b>1. O sentido da confidencialidade fiscal e a sua parametrização constitucional</b>	<b>23</b>
<b>2. A confidencialidade fiscal nas relações internacionais. A conformação determinada pelo princípio da reciprocidade</b>	<b>30</b>
<b>3. A posição do contribuinte: garantias e compressão de direitos</b>	<b>33</b>
<b>4. A troca de informações derivada de um processo interconexionador de ficheiros fiscais e a esfera do sujeito passivo</b>	<b>36</b>
	<b>Considerações Finais</b>
	<b>41</b>
	<b>Bibliografia</b>
	<b>44</b>
	<b>Índice</b>
	<b>46</b>