

## **CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL**

Texto alterado pelas disposições constantes do Protocolo de alteração à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal que entrou em vigor a 1 de Junho de 2011.

### **PREÂMBULO**

Os Estados Membros do Conselho da Europa e os países Membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), signatários da presente Convenção;

Considerando que o desenvolvimento dos movimentos internacionais de pessoas, de capitais, de bens e de serviços – conquanto largamente benéfico em si mesmo – veio aumentar as possibilidades de evasão e de fraude fiscais, exigindo assim uma cooperação crescente entre as autoridades fiscais;

Congratulando-se com todos os esforços desenvolvidos ao longo dos últimos anos, a nível internacional, quer a título bilateral quer a título multilateral, para combater a evasão e a fraude fiscais;

Considerando a necessidade da coordenação de esforços entre os Estados no sentido de incentivar todas as formas de assistência administrativa em matéria fiscal, relativamente a todo o tipo de impostos, assegurando ao mesmo tempo a protecção adequada dos direitos dos contribuintes;

Reconhecendo que a cooperação internacional pode desempenhar um papel importante, na medida em que facilita a correcta determinação das obrigações fiscais e contribui para que os direitos do contribuinte sejam respeitados;

Considerando que os princípios fundamentais, em virtude dos quais toda e qualquer pessoa tem direito ao procedimento legal adequado com vista à determinação dos seus direitos e obrigações, devem ser reconhecidos em todos os Estados como sendo aplicáveis em matéria fiscal, e que os Estados deveriam esforçar-se no sentido de proteger os legítimos interesses do contribuinte, concedendo-lhe designadamente a protecção adequada contra a discriminação e a dupla tributação;

Convictos, pois, de que os Estados devem tomar medidas ou prestar informações, tendo em conta a necessidade de proteger a confidencialidade das informações, e bem assim os instrumentos internacionais relativos à protecção da privacidade e ao fluxo de dados de carácter pessoal;

Considerando que emergiu um novo quadro de cooperação e que é desejável dispor de um instrumento multilateral que permita que o maior número de Estados beneficie do novo quadro de cooperação e, ao mesmo tempo, implemente as normas mais abrangentes de cooperação internacional na área fiscal;

Desejando celebrar uma Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal,

Acordaram nas disposições seguintes:

## CAPÍTULO 1

### ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA CONVENÇÃO

#### ARTIGO 1º

##### OBJECTO DA CONVENÇÃO E PESSOAS VISADAS

1. Com ressalva do disposto no Capítulo IV, as Partes prestarão entre si assistência administrativa em matéria fiscal. Esta assistência abrange, se for caso disso, as medidas tomadas por órgãos jurisdicionais.
2. A assistência administrativa referida compreende:
  - a) a troca de informações, incluindo verificações fiscais simultâneas e a participação em verificações fiscais levadas a efeito no estrangeiro;
  - b) a cobrança de créditos fiscais, incluindo as providências cautelares; e
  - c) a notificação de documentos.
3. As Partes prestarão assistência administrativa, quer a pessoa em causa seja residente ou nacional de uma Parte, ou de outro Estado.

#### ARTIGO 2.º

##### IMPOSTOS VISADOS

1. Esta Convenção aplica-se:
  - a) aos seguintes impostos:
    - i) impostos sobre o rendimento ou lucros,
    - ii) impostos sobre mais valias, que incidem separadamente do imposto sobre o rendimento ou lucros,
    - iii) impostos sobre o património,cobrados em benefício de uma Parte; e
  - b) aos seguintes impostos:
    - i) impostos sobre o rendimento, os lucros ou as mais valias ou sobre o património cobrados em benefício das subdivisões políticas ou das autoridades locais de uma Parte,
    - ii) cotizações obrigatórias para a segurança social pagáveis às administrações públicas ou aos organismos de segurança social de direito público, e
    - iii) impostos de outras categorias, com excepção dos direitos aduaneiros, cobrados em benefício de uma Parte, designadamente:
      - A) impostos sobre as sucessões e doações,
      - B) impostos sobre a propriedade imobiliária,
      - C) impostos gerais sobre bens e serviços, tais como os impostos sobre o valor acrescentado ou os impostos sobre as vendas,

- D) impostos sobre determinados bens e serviços, tais como os impostos sobre consumos específicos,
  - E) impostos sobre a utilização ou a propriedade de veículos a motor,
  - F) impostos sobre a utilização ou a propriedade de bens móveis com excepção dos veículos a motor,
  - G) outros impostos;
- iv) impostos das categorias visadas na alínea iii) anterior, cobrados a favor das subdivisões políticas ou das autoridades locais de uma Parte.
2. Os impostos em vigor a que a presente Convenção se aplica são enunciados no Anexo A, de acordo com as categorias mencionadas no número 1.
3. As Partes comunicarão ao Secretário-Geral do Conselho da Europa e ao Secretário-Geral da OCDE (a seguir designados por «Depositários») qualquer alteração que deva ser introduzida no Anexo A, resultante de modificação feita na lista mencionada no número 2. A referida alteração produzirá efeito no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um prazo de três meses a contar da data da recepção da notificação pelo Depositário.
4. A presente Convenção é igualmente aplicável, a contar da sua adopção, aos impostos de natureza idêntica ou similar que venham a ser estabelecidos numa Parte após a entrada em vigor da Convenção relativamente a essa Parte, em aditamento aos impostos existentes constantes do Anexo A ou em sua substituição. Neste caso, a Parte interessada informará um dos Depositários da introdução do imposto em questão.

## CAPÍTULO II DEFINIÇÕES GERAIS

### ARTIGO 3.º

#### DEFINIÇÕES

1. Para efeitos da presente Convenção, a não ser que o contexto exija interpretação diferente:
- a) as expressões «Estado requerente» e «Estado requerido» significam, respectivamente, qualquer Parte que solicite assistência administrativa em matéria fiscal e qualquer Parte à qual essa assistência administrativa seja solicitada;
  - b) o termo «imposto» significa qualquer imposto ou contribuição para a segurança social visados pela presente Convenção em conformidade com o disposto no Artigo 2.º.
  - c) A expressão «crédito fiscal» significa qualquer montante de imposto e bem assim os juros, multas administrativas e despesas de cobrança com ele conexas, que sejam exigíveis e ainda não tenham sido pagas;
  - d) A expressão «autoridade competente» significa as pessoas e autoridades constantes do Anexo B;
  - e) O termo «nacionais», relativamente a uma Parte, designa:
    - i) todas as pessoas singulares que tenham a nacionalidade dessa Parte, e

- ii) todas as pessoas colectivas, sociedades de pessoas, associações e outras entidades constituídas de harmonia com a legislação em vigor nessa Parte.

Relativamente a uma Parte que apresente uma declaração para esse efeito, as expressões supramencionadas deverão ser entendidas no sentido das definições constantes do Anexo C.

2. Para efeitos da aplicação da Convenção por uma Parte, qualquer expressão não definida de outro modo terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído pela legislação dessa Parte relativa aos impostos a que a Convenção se aplica.

3. As Partes comunicarão a um dos Depositários qualquer alteração a introduzir nos Anexos B e C. A referida alteração produzirá efeito no primeiro dia do mês imediatamente a seguir ao termo de um prazo de três meses a contar da data de recepção da notificação pelo Depositário.

### CAPÍTULO III

#### FORMAS DE ASSISTÊNCIA

##### SECÇÃO 1

#### TROCA DE INFORMAÇÕES

##### ARTIGO 4º

##### DISPOSIÇÕES GERAIS

1. De acordo com o disposto na presente Secção, as Partes trocarão as informações previsivelmente relevantes para a administração e execução da legislação interna relativa aos impostos abrangidos pela presente Convenção.

2. [*Suprimido*]

3. Uma Parte pode indicar, mediante declaração dirigida a um dos Depositários, que, em conformidade com o seu direito interno, as autoridades respectivas podem informar os seus residentes ou nacionais antes de prestarem as informações que lhes digam respeito, nos termos do disposto nos Artigos 5.º e 7.º.

##### ARTIGO 5.º

#### TROCA DE INFORMAÇÕES A PEDIDO

1. A pedido do Estado requerente, o Estado requerido facultar-lhe-á todas as informações visadas no Artigo 4.º relativas a uma pessoa ou a uma transacção determinada.

2. Se as informações disponíveis nos processos fiscais do Estado requerido não lhe permitirem dar cumprimento ao pedido de informações, este Estado deverá tomar todas as medidas necessárias a fim de facultar ao Estado requerente as informações solicitadas.

## ARTIGO 6.º

### TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÕES

Relativamente a determinadas categorias de casos e de acordo com os procedimentos que estabeleçam de comum acordo, duas ou mais Partes procederão automaticamente à troca de informações referidas no Artigo 4.º.

## ARTIGO 7.º

### TROCA ESPONTÂNEA DE INFORMAÇÕES

1. Uma Parte comunicará, sem pedido prévio, à outra Parte as informações de que tenha conhecimento, nas seguintes circunstâncias:

- a) a primeira Parte mencionada tem razões para presumir que existe uma redução ou uma isenção anómala de imposto na outra Parte;
- b) um contribuinte obtém, na primeira Parte mencionada, uma redução ou uma isenção de imposto susceptível de gerar um agravamento de imposto ou a sujeição a imposto na outra Parte;
- c) as transacções comerciais entre um contribuinte de uma Parte e um contribuinte de outra Parte são conduzidas através de um ou mais países, de tal modo que daí pode resultar uma diminuição do imposto numa ou na outra Parte ou em ambas;
- d) uma Parte tem razões para presumir a existência de uma redução do imposto resultante de transferências fictícias de lucros no seio de grupos de empresas;
- e) na sequência de informações transmitidas a uma Parte por outra Parte, a primeira Parte mencionada pôde recolher informações que se revelam de interesse para a determinação do imposto na outra Parte.

2. Cada Parte tomará as medidas e providenciará os procedimentos necessários para que as informações visadas no número 1 lhe sejam facultadas com vista à respectiva comunicação a outra Parte.

## ARTIGO 8º

### VERIFICAÇÕES FISCAIS SIMULTÂNEAS

1. A pedido de uma Parte, duas ou mais Partes consultar-se-ão com vista à determinação dos casos que devem ser objecto de verificação fiscal simultânea e dos procedimentos a seguir. Cada uma das Partes decidirá se pretende ou não participar, num determinado caso, numa verificação fiscal simultânea.

2. Para efeitos da presente Convenção, por verificação fiscal simultânea entende-se a verificação levada a cabo em virtude de um acordo no termos do qual duas ou mais Partes concordam em verificai simultaneamente, cada uma delas no respectivo território, a situação fiscal de uma ou de mais pessoas, que se revista de interesse comum ou complementar, com vista à troca de informações obtidas deste modo.

## ARTIGO 9.º

### VERIFICAÇÕES FISCAIS NO ESTRANGEIRO

1. A pedido da autoridade competente do Estado requerente, a autoridade competente do Estado requerido pode autorizar representantes da autoridade competente do Estado requerente a assistirem à parte correspondente da verificação fiscal do Estado requerido.
2. Se o pedido for aceite, a autoridade competente do Estado requerido dará conhecimento, logo que possível, à autoridade competente do Estado requerente da data e do local da verificação, da autoridade ou do funcionário encarregado dessa verificação, e bem assim dos procedimentos e condições exigidas pelo Estado requerido relativamente à realização da verificação. Todas as decisões relativas à realização da verificação fiscal serão tomadas pelo Estado requerido.
3. Uma Parte pode informar um dos Depositários sobre a sua intenção de não aceitar, como regra geral, os pedidos visados no número 1. Esta declaração pode ser efectuada ou suspensa em qualquer momento.

## ARTIGO 10º

### INFORMAÇÕES CONTRADITÓRIAS

Se uma Parte obtiver de outra Parte informações sobre a situação fiscal de uma pessoa, que se lhe afigurem em contradição com as informações de que dispõe, participará o facto à Parte que facultou as informações.

## SECÇÃO II

### ASSISTÊNCIA À COBRANÇA

## ARTIGO 11º

### COBRANÇA DE CRÉDITOS FISCAIS

1. Com ressalva do disposto nos Artigos 14º e 15º, o Estado requerido procederá, a pedido do Estado requerente, à cobrança dos créditos fiscais do segundo Estado mencionado como se se tratasse dos seus próprios créditos fiscais.
2. O disposto no número 1 aplicar-se-á apenas aos créditos fiscais que sejam objecto de um instrumento que permita a respectiva execução no Estado requerente e, salvo se as Partes interessadas acordarem de outro modo, não sejam impugnados.

Todavia, se o crédito respeitar a uma pessoa que não é residente do Estado requerente, o disposto no número 1 aplicar-se-á apenas se o crédito já não for passível de impugnação, salvo se as Partes interessadas acordarem de outro modo.

3. A obrigação da prestação de assistência com vista à cobrança de créditos fiscais respeitantes a uma pessoa falecida ou à sua sucessão é limitada ao valor da sucessão ou dos bens recebidos por cada um dos beneficiários da sucessão, consoante o crédito seja cobrável sobre a sucessão ou em relação aos respectivos beneficiários.

## ARTIGO 12.º

### PROVIDÊNCIAS CAUTELARES

A pedido do Estado requerente, o Estado requerido tomará providências cautelares com vista à cobrança de uma importância de imposto, ainda que o crédito seja impugnado ou o título executório ainda não tenha sido emitido.

## ARTIGO 13.º

### DOCUMENTOS ANEXOS AO PEDIDO

1. O pedido de assistência administrativa, apresentado nos termos desta Secção, é acompanhado por:

- a) uma declaração atestando que o crédito fiscal diz respeito a um imposto visado pela presente Convenção e, no que se refere à cobrança, com ressalva do disposto no número 2 do artigo 11.º, não é nem pode ser impugnado,
- b) uma cópia oficial do título executório no Estado requerente, e
- c) qualquer outro documento exigido para efeitos de cobrança ou de providências cautelares.

2. O título executório do Estado requerente, se for caso disso e em conformidade com as disposições em vigor no Estado requerido, será aceite, reconhecido, completado ou substituído logo que possível, a contar da data de recepção do pedido de assistência, por um título executório no Estado requerido.

## ARTIGO 14.º

### PRAZOS

1. As questões respeitantes aos prazos para além dos quais o crédito fiscal não pode ser exigido são reguladas pela legislação do Estado requerente. O pedido de assistência incluirá informações quanto ao prazo referido.

2. Os actos de cobrança realizados pelo Estado requerido na sequência de um pedido de assistência e que, de acordo com a legislação deste Estado, teriam como efeito a suspensão ou a interrupção do prazo mencionado no número 1, terão o mesmo efeito face à legislação do Estado requerente. O Estado requerido informará o Estado requerente sobre tais actos.

3. Em qualquer caso, o Estado requerido não é obrigado a dar cumprimento a um pedido de assistência que seja formulado depois de decorrido um período de quinze anos a contar da data do título executório inicial.

## ARTIGO 15.º

### PRIVILÉGIOS

O crédito fiscal para cuja cobrança é prestada assistência não beneficia, no Estado requerido, de nenhum dos privilégios especialmente conexos com os créditos fiscais deste Estado, ainda que o processo de cobrança utilizado seja o mesmo que é aplicável aos seus próprios créditos fiscais.

## ARTIGO 16.º

### PAGAMENTO DIFERIDO

O Estado requerido pode conceder o pagamento diferido ou escalonado, se a sua legislação ou prática administrativa o permitirem em circunstâncias análogas, devendo porém informar previamente o Estado requerente.

## SECÇÃO III

### NOTIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS

## ARTIGO 17.º

### NOTIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS

1. A pedido do Estado requerente, o Estado requerido notificará ao destinatário os documentos, incluindo os que digam respeito a decisões judiciais, emanados do Estado requerente e que respeitem a um imposto visado pela presente Convenção.
2. O Estado requerido procederá à notificação:
  - a) de acordo com as fórmulas prescritas pela sua legislação interna relativas à notificação de documentos de natureza idêntica ou similar;
  - b) na medida do possível, de acordo com a fórmula especial solicitada pelo Estado requerente, ou segundo a fórmula mais aproximada prevista pela respectiva legislação interna.
3. Uma Parte pode promover a notificação de um documento, directamente, por via postal, a uma pessoa que se encontre dentro do território de outra Parte.
4. Nenhuma disposição da Convenção pode ter como efeito ferir de nulidade uma notificação de documentos efectuada por uma Parte em conformidade com a respectiva legislação.
5. Quando um documento é notificado nos termos do presente Artigo, não é exigida a respectiva tradução. Todavia, se for presumível que o destinatário não conhece a língua na qual o documento está redigido, o Estado requerido promoverá a respectiva tradução ou um resumo na sua língua oficial ou numa das suas línguas oficiais. Alternativamente, pode solicitar ao Estado requerente que o documento seja traduzido ou acompanhado de um resumo numa das línguas oficiais do Estado requerido, do Conselho da Europa ou da OCDE.

## CAPÍTULO IV

### DISPOSIÇÕES COMUNS ÀS DIVERSAS FORMAS DE ASSISTÊNCIA

## ARTIGO 18.º

### INFORMAÇÕES A PRESTAR PELO ESTADO REQUERENTE

1. O pedido de assistência indicará, quando for caso disso:
  - a) a autoridade ou o serviço que esteve na origem do pedido formulado pela autoridade competente;



- b) o nome, a morada ou quaisquer outros elementos que possibilitem a identificação da pessoa relativamente à qual o pedido é formulado;
  - c) no caso de pedido de informação, a forma como o Estado requerente deseja receber a informação de modo a satisfazer as suas necessidades;
  - d) no caso de pedido de assistência para fins de cobrança ou de providências cautelares, a natureza do crédito fiscal, os elementos constitutivos do crédito e os bens sobre os quais a cobrança pode ser efectuada;
  - e) no caso de pedido de notificação, a natureza e o objecto do documento a notificar;
  - f) se o pedido é conforme com a legislação e a prática administrativa do Estado requerente e se se justifica face ao disposto no Artigo 21.º, n.º 2, alínea g).
2. O Estado requerente comunicará ao Estado requerido todas as demais informações relativas ao pedido de assistência logo que tenha conhecimento das mesmas.

#### ARTIGO 19.º

[SUPRIMIDO]

#### ARTIGO 20.º

##### RESPOSTA AO PEDIDO DE ASSISTÊNCIA

1. Se for dada satisfação ao pedido de assistência, o Estado requerido informará o Estado requerente, logo que possível, sobre as medidas tomadas e bem assim sobre o resultado da assistência prestada.
2. Se o pedido for rejeitado, o Estado requerido informará o Estado requerente, logo que possível, indicando os motivos de rejeição.
3. No caso de um pedido de informação, se o Estado requerente tiver especificado a forma como deseja receber a informação e o Estado requerido estiver apto a fazê-lo, este Estado facultará a informação segundo a forma desejada.

#### ARTIGO 21.º

##### PROTECÇÃO DAS PESSOAS E LIMITES À OBRIGATORIEDADE DE PRESTAÇÃO DE ASSISTÊNCIA

1. Nenhuma disposição da presente Convenção pode ser interpretada no sentido de limitar os direitos e as garantias concedidos às pessoas pela legislação ou pela prática administrativa do Estado requerido.
2. Salvo no que diz respeito ao Artigo 14º, as disposições da presente Convenção não podem ser interpretadas no sentido de impor ao Estado requerido a obrigação de:
  - a) tomar medidas derogatórias da sua legislação ou da sua prática administrativa, ou da legislação ou da prática administrativa do Estado requerente;
  - b) tomar medidas que sejam contrárias à ordem pública;

- c) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou na sua prática administrativa, ou na legislação ou na prática administrativa do Estado requerente;
- d) fornecer informações susceptíveis de revelar um segredo comercial, industrial, profissional ou um processo comercial, ou informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública;
- e) prestar assistência administrativa, se e na medida em que se considere que a tributação do Estado é contrária aos princípios tributários geralmente aceites, ou às disposições de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação ou qualquer outra convenção celebrada com o Estado requerente;
- f) prestar assistência administrativa tendo em vista a implementação ou a aplicação de uma disposição da legislação fiscal do Estado requerente, ou a satisfação de uma obrigação conexa, que seja discriminatória face a um nacional do Estado requerido em confronto com um nacional do Estado requerente em idênticas circunstâncias;
- g) prestar assistência administrativa, se o Estado requerente não tiver esgotado todas as medidas razoáveis previstas pela sua legislação ou pela sua prática administrativa, salvo se o recurso a tais medidas for gerador de dificuldades desproporcionadas;
- h) prestar assistência à cobrança nos casos em que os encargos administrativos decorrentes para esse Estado sejam claramente desproporcionados face aos benefícios que podem ser obtidos pelo Estado requerente.

3. Se o Estado requerente solicitar informações ao abrigo da presente Convenção, o Estado requerido recorrerá aos poderes de que dispõe para obter as informações solicitadas, mesmo que o Estado requerido não necessite dessas informações para os seus próprios fins tributários. A obrigação constante da frase anterior está sujeita aos limites previstos na presente Convenção, mas tais limites, designadamente os limites previstos nos números 1 e 2, não devem, em caso algum, ser interpretados no sentido de permitir que o Estado requerido se recuse a prestar tais informações pelo simples facto de estas não se revestirem de interesse para si, no âmbito interno.

4. As disposições da presente Convenção, designadamente o disposto nos números 1 e 2, não podem em caso algum ser interpretadas no sentido de permitir que o Estado requerido se recuse a prestar informações unicamente porque estas são detidas por um banco, outra instituição financeira, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

## ARTIGO 22.º

### CONFIDENCIALIDADE

1. As informações obtidas por uma Parte nos termos do disposto na presente Convenção serão consideradas confidenciais e protegidas do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna dessa Parte e, se necessário, a fim de garantir o desejável nível de protecção de dados de carácter pessoal, em conformidade com as

garantias exigidas por força da legislação interna da Parte que presta as informações e por ela especificadas.

2. Em qualquer caso, as referidas informações só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos de administração ou fiscalização) encarregadas da liquidação ou da cobrança dos impostos dessa Parte, ou dos procedimentos declarativos ou executivos, ou das decisões de recursos, relativos a esses impostos, ou do seu controlo. Apenas as pessoas ou autoridades referidas poderão utilizar essas informações e exclusivamente para os fins acima mencionados. Não obstante o disposto no número 1, essas informações poderão ser reveladas no decurso de audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais relativas a esses impostos.

3. Se uma Parte tiver formulado uma reserva nos termos previstos na alínea a) do número 1 do Artigo 30.º, qualquer outra Parte que obtenha informações da primeira Parte mencionada não as poderá utilizar para efeitos de um imposto incluído numa categoria objecto de reserva. De igual modo, a Parte que formulou a reserva não pode utilizar, para efeitos de um imposto incluído na categoria objecto de reserva, as informações obtidas nos termos do disposto na presente Convenção.

4. Não obstante o disposto nos números 1, 2 e 3, as informações obtidas por uma Parte poderão ser utilizadas para outros fins, quando a utilização de tais informações para esses fins seja possível, de acordo com a legislação da Parte que forneceu as informações e a autoridade competente desta Parte autorize essa utilização. As informações fornecidas por uma Parte a outra Parte podem ser transmitidas por esta a uma terceira Parte, sujeita a autorização prévia da autoridade competente da primeira Parte mencionada.

## ARTIGO 23.º

### PROCEDIMENTOS

1. As acções relativas às medidas tomadas pelo Estado requerido de acordo com o disposto na presente Convenção serão instauradas apenas na instância competente desse Estado.

2. As acções relativas às medidas tomadas pelo Estado requerente de acordo com o disposto na presente Convenção, designadamente as acções que, em matéria de execução, dizem respeito à existência ou ao montante do crédito fiscal ou ao título executório, serão instauradas apenas na instância competente desse Estado. Se tal acção for instaurada, o Estado requerente informará imediatamente o Estado requerido e este suspenderá a acção enquanto aguarda a decisão da instância em questão. Todavia, o Estado requerido, se o Estado requerente o solicitar, tomará providências cautelares com vista à cobrança. O Estado requerido poderá também ser informado sobre tal acção por qualquer pessoa interessada; após recepção da informação em causa, o Estado requerido consultará, se necessário, o Estado requerente sobre a matéria.

3. A partir do momento em que tenha sido pronunciada sentença definitiva sobre a acção instaurada, o Estado requerido ou o Estado requerente, consoante o caso, notificará o outro Estado sobre a decisão proferida e respectivas implicações quanto ao pedido de assistência.

CAPÍTULO V  
DISPOSIÇÕES ESPECIAIS  
ARTIGO 24.º  
APLICAÇÃO DA CONVENÇÃO

1. As Partes comunicarão entre si, através das respectivas autoridades competentes, tendo em vista a aplicação da presente Convenção. As autoridades competentes podem comunicar directamente entre si para este efeito e autorizar as autoridades delas dependentes a agir em sua representação. As autoridades competentes de duas ou mais Partes podem estabelecer de comum acordo o modo de aplicação da Convenção.
2. Quando o Estado requerido considerar que a aplicação da presente Convenção, num caso concreto, poderá ter consequências graves e indesejáveis, as autoridades competentes do Estado requerido e do Estado requerente consultar-se-ão e esforçar-se-ão por resolver a situação através de acordo mútuo.
3. Um órgão coordenador constituído por representantes das autoridades competentes das Partes acompanhará, sob a égide da OCDE, a aplicação da Convenção e bem assim o seu desenvolvimento. Para este efeito, o órgão de coordenação recomenda todas as medidas susceptíveis de contribuir para a consecução dos objectivos gerais da Convenção. Constituirá, designadamente, um fórum para o estudo de novos métodos e procedimentos tendentes a incrementar a cooperação internacional em matéria fiscal e, se for caso disso, recomendará a revisão da Convenção ou as alterações a introduzir. Os Estados que assinaram mas ainda não ratificaram, aceitaram ou aprovaram a Convenção poderão fazer-se representar nas reuniões do órgão de coordenação a título de observadores.
4. Qualquer Parte pode solicitar ao órgão de coordenação a emissão de parecer quanto à interpretação das disposições da Convenção.
5. Se se suscitarem dificuldades ou dúvidas entre duas ou mais Partes quanto à aplicação ou à interpretação da Convenção, as autoridades competentes dessas Partes esforçar-se-ão por resolver a questão através de acordo amigável. A decisão será comunicada ao órgão coordenador.
6. O Secretário-Geral da OCDE informará as Partes e os Estados signatários da Convenção que ainda não ratificaram, aceitaram ou aprovaram a Convenção sobre os pareceres emitidos pelo órgão de coordenação em conformidade com o disposto no número 4 e nos acordos de procedimento amigável celebrados nos termos do número 5.

ARTIGO 25.º  
LÍNGUAS

Os pedidos de assistência e as respectivas respostas serão redigidos numa das línguas oficiais da OCDE ou do Conselho da Europa ou em qualquer outra língua acordada bilateralmente entre as Partes interessadas.

## ARTIGO 26.º

### DESPESAS

Salvo se as Partes interessadas acordarem de outro modo, por via bilateral:

- a) as despesas normais suportadas em conexão com a prestação de assistência ficam a cargo do Estado requerido;
- b) as despesas extraordinárias suportadas em conexão com a prestação de assistência ficam a cargo do Estado requerente.

## CAPÍTULO VI

### DISPOSIÇÕES FINAIS

## ARTIGO 27.º

### OUTROS ACORDOS INTERNACIONAIS

1. As possibilidades de assistência previstas nos termos do disposto na presente Convenção não limitarão, nem serão limitadas pelas que decorram dos acordos internacionais celebrados ou que venham a ser celebrados entre as Partes interessadas ou de quaisquer outros instrumentos que respeitem à cooperação em matéria fiscal.
2. Não obstante o disposto no número 1, as Partes que sejam Estados Membros da União Europeia podem aplicar, nas suas relações recíprocas, as modalidades de assistência previstas na Convenção, na medida em que estas permitam uma cooperação mais ampla do que as previstas pelo regime aplicável da União Europeia.

## ARTIGO 28.º

### ASSINATURA E ENTRADA EM VIGOR DA CONVENÇÃO

1. A presente Convenção será aberta para assinatura aos Estados membros do Conselho da Europa e aos países Membros da OCDE. Está sujeita a ratificação, aceitação ou aprovação. Os instrumentos de ratificação, de aceitação ou de aprovação serão depositados junto de um dos Depositários.
2. A Convenção entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data na qual cinco Estados tenham manifestado o seu consentimento no sentido da respectiva vinculação à Convenção em conformidade com o disposto no número 1.
3. No que diz respeito a qualquer Estado Membro do Conselho da Europa ou país Membro da OCDE que manifeste posteriormente o seu consentimento no sentido da respectiva vinculação à Convenção, esta entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data de depósito do instrumento de ratificação, de aceitação ou de aprovação.
4. Qualquer Estado Membro do Conselho da Europa ou qualquer País Membro da OCDE, que se torne Parte da Convenção após a entrada em vigor do Protocolo que altera a presente Convenção, aberta para assinatura em 27 de Maio de 2010 (o “Protocolo de 2010”) será Parte da Convenção alterada pelo presente Protocolo, salvo se manifestar intenção diferente mediante notificação, por escrito, dirigida a um dos Depositários.

5. Após a entrada em vigor do Protocolo de 2010, qualquer Estado não Membro do Conselho da Europa ou da OCDE pode solicitar que lhe seja endereçado convite com vista à assinatura e à ratificação da presente Convenção alterada pelo Protocolo de 2010. Qualquer pedido neste sentido deverá ser dirigido a um dos Depositários, que o transmitirá às Partes. O Depositário informará igualmente o Comité de Ministros do Conselho da Europa e o Conselho da OCDE. A decisão de convidar os Estados que solicitem tornar-se Partes da presente Convenção será tomada mediante consenso das Partes da Convenção, através do órgão de coordenação. Relativamente a cada Estado que ratifique a Convenção alterada pelo Protocolo de 2010, nos termos do presente número, a presente Convenção entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data de depósito do instrumento de ratificação junto de um dos Depositários.

6. As disposições da presente Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, produzem efeitos no que diz respeito à assistência administrativa, abrangendo os exercícios fiscais com início em ou após 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrar em vigor no que diz respeito a uma das Partes ou, na ausência de exercício fiscal, serão aplicáveis à assistência administrativa respeitante a obrigações fiscais geradas em ou após 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrar em vigor no que diz respeito a uma das Partes. Duas ou mais Partes podem acordar que a Convenção alterada pelo Protocolo de 2010 produzirá efeitos no que diz respeito à assistência administrativa relativa a exercícios fiscais ou a obrigações fiscais anteriores.

7. Não obstante o disposto no número 6, as disposições da presente Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, produzirão efeitos a partir da data da sua entrada em vigor em relação a uma Parte, no que respeita à questões tributárias que envolvam um acto intencional passível de acção penal por força do direito penal da Parte requerente, relativamente a exercícios fiscais ou a obrigações fiscais anteriores

## ARTIGO 29.º

### APLICAÇÃO TERRITORIAL DA CONVENÇÃO

1. No momento da assinatura ou do depósito do respectivo instrumento de ratificação, de aceitação ou de aprovação, cada Estado poderá especificar qual o território ou territórios a que a presente Convenção se aplica.

2. Cada Estado poderá, em data posterior, mediante declaração dirigida a um dos Depositários, tornar a aplicação da presente Convenção extensiva a qualquer outro território especificado na declaração. No que respeita ao referido território, a Convenção entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data de recepção da declaração pelo Depositário.

3. Qualquer declaração feita nos termos de um dos dois números precedentes poderá ser suspensa, no que respeita a qualquer território especificado na referida declaração, mediante notificação dirigida a um dos Depositários. A suspensão produzirá efeito no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data de recepção da notificação pelo Depositário.

## ARTIGO 30.º

### RESERVAS

1. No momento da assinatura ou do depósito do respectivo instrumento de ratificação, de aceitação ou de aprovação, qualquer Estado pode declarar que se reserva o direito de:

- a) não prestar qualquer forma de assistência em relação aos impostos de outras Partes incluídos numa das categorias enunciadas na alínea b) do número 1 do Artigo 2.º, desde que a referida Parte não tenha incluído no Anexo A da Convenção nenhum dos seus próprios impostos dessa categoria;
- b) não prestar assistência em matéria de execução de créditos fiscais, ou de multas administrativas, em relação a todos os impostos ou em relação apenas aos impostos de uma ou de mais categorias enunciadas no número 1 do Artigo 2.º;
- c) não prestar assistência relativamente a créditos fiscais já existentes à data da entrada em vigor da Convenção nesse Estado, ou, se tiver sido previamente formulada uma reserva nos termos do disposto na alínea a) ou na alínea b), à data da suspensão da referida reserva em relação aos impostos da categoria em questão;
- d) não prestar assistência em matéria de notificação de documentos em relação a todos os impostos, ou apenas em relação aos impostos de uma ou de mais categorias enunciadas no número 1 do Artigo 2.º;
- e) não aceitar as notificações por via postal, de acordo com o disposto no número 3 do Artigo 17.º.
- f) aplicar o disposto no número 7 do Artigo 28º exclusivamente no caso de assistência administrativa que abranja os exercícios fiscais com início em ou após 1 de Janeiro do terceiro ano anterior àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor no que diz respeito a uma Parte, ou, na ausência de exercício fiscal, no caso de assistência administrativa relativa a obrigações fiscais geradas em ou após 1 de Janeiro do terceiro ano anterior àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor no que diz respeito a uma Parte.

2. Não é admitida qualquer outra reserva.

3. Após a entrada em vigor da Convenção em relação a uma Parte, essa Parte pode formular uma ou mais reservas visadas no número 1, que não tenha formulado no momento da ratificação, aceitação ou aprovação. Tais reservas entrarão em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data de recepção da reserva por um dos Depositários.

4. Uma Parte que tenha formulado uma reserva nos termos do disposto nos números 1 e 3 pode suspendê-la, total ou parcialmente, mediante notificação dirigida a um dos Depositários. A suspensão produzirá efeito na data de recepção da notificação pelo Depositário.

5. Uma Parte que tenha formulado uma reserva relativamente a uma disposição da presente Convenção não poderá requerer a aplicação dessa disposição por outra Parte.

Todavia, se a reserva for parcial, poderá requerer a aplicação da disposição nos termos da respectiva aceitação.

#### ARTIGO 31.º

##### DENÚNCIA

1. Uma Parte pode denunciar a presente Convenção, em qualquer momento, mediante notificação dirigida a um dos Depositários.
2. A denúncia produzirá efeito no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data de recepção da notificação pelo Destinatário.
3. A Parte que denunciar a presente Convenção manter-se-á vinculada ao disposto no Artigo 22.º enquanto permanecerem na sua posse informações, documentos ou outros elementos obtidos nos termos do disposto na Convenção.

#### ARTIGO 32.º

##### DEPOSITÁRIOS E RESPECTIVAS FUNÇÕES

1. O Depositário, junto do qual tenha sido levado a efeito, um acto, uma notificação ou uma comunicação, transmitirá aos Membros do Conselho da Europa e aos países Membros da OCDE e a qualquer Parte da presente Convenção:
  - a) toda e qualquer assinatura;
  - b) o depósito de qualquer instrumento de ratificação, aceitação ou aprovação;
  - c) a data de entrada em vigor da presente Convenção em conformidade com o disposto nos Artigos 28.º e 29.º;
  - d) qualquer declaração formulada por força do disposto no número 3 do Artigo 4.º ou do número 3 do Artigo 9.º e a suspensão das referidas declarações;
  - e) qualquer reserva formulada por força do disposto no Artigo 30.º e a suspensão da reserva efectuada de acordo com o disposto no número 4 do Artigo 30.º;
  - f) qualquer notificação recebida por força do disposto nos números 3 ou 4 do Artigo 2.º, do número 3 do Artigo 3.º, do Artigo 29.º ou do número 1 do Artigo 31.º;
  - g) qualquer outro acto, notificação ou comunicação relativos à presente Convenção.
2. O Depositário que receba uma comunicação ou que efectue uma notificação em conformidade com o disposto no número 1 informará imediatamente o outro Depositário.

EM TESTEMUNHO DO QUAL, os signatários, devidamente autorizados para o efeito, assinaram a presente Convenção.



FEITO EM Estrasburgo, em 25 de Janeiro de 1988, em francês e inglês, sendo os dois textos igualmente válidos, em dois exemplares, um dos quais será depositado nos arquivos do Conselho da Europa e o outro nos arquivos da OCDE. Os Secretários Gerais do Conselho da Europa e da OCDE entregarão cópia autenticada a cada um dos Estados membros do Conselho da Europa e dos países Membros da OCDE.

**Anexo A – Impostos em relação aos quais a Convenção se aplica**

(Número 2 do artigo 2.º da Convenção)

## **Anexo B – Autoridades competentes**

(Número 1 do artigo 3.º da Convenção)

**Anexo C – Definição do termo “nacional” para efeitos da Convenção**

(Número 1 do artigo 3.º da Convenção)

## **TEXTO DO RELATÓRIO EXPLICATIVO REVISTO RELATIVO À CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL DEPOIS DE ALTERADA PELO PROTOCOLO**

A Convenção Relativa à Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal é o resultado do trabalho conjunto do Conselho da Europa e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

Foi desenvolvida no âmbito do Conselho da Europa por um comité de peritos, sob a direcção do Comité Europeu de Cooperação Jurídica (CDCJ), com base num projecto inicial elaborado pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE. Peritos de países membros da OCDE não-Membros do Conselho da Europa participaram nos trabalhos na qualidade de observadores.

Em 25 de Janeiro de 1988 a Convenção foi aberta para assinatura dos Estados-Membros do Conselho da Europa e dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (a Convenção de 1988).

A Convenção de 1988 foi revista em 2010, tendo como principal objectivo o seu alinhamento com a norma acolhida internacionalmente em matéria de transparência e de troca de informações, assim como a sua abertura aos Estados não-Membros da OCDE ou do Conselho da Europa. Esta norma acolhida internacionalmente, desenvolvida pelos países Membros e não-Membros da OCDE trabalhando em conjunto no seio do Fórum Global da OCDE sobre transparência e troca de informações, está incluída no Artigo 26º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE de 2008 e foi aprovada pelo G7/G8, pelo G20 e pelas Nações Unidas.

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

O texto do Relatório Explicativo foi alterado em 2010, essencialmente com base nos Comentários ao Artigo 26º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE. Entende-se que será dada às disposições da Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, que seguem as disposições correspondentes do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE de 2008, a mesma interpretação constante dos respectivos Comentários da OCDE.

## INTRODUÇÃO

1. A presente Convenção visa fomentar a cooperação internacional, tendo em vista assegurar uma melhor aplicação das legislações fiscais nacionais, no respeito pelos direitos fundamentais dos contribuintes.
2. Evidentemente que já existe um certo grau de cooperação, graças a múltiplos instrumentos, quer bilaterais quer multilaterais, cuja utilidade é reconhecida. Todavia, as relações económicas e comerciais tornaram-se de tal forma intensas e diversificadas que se sentiu a necessidade de desenvolver um novo instrumento, simultaneamente de carácter geral – isto é, que abranja as diferentes formas de assistência possíveis e que cubra um vasto leque de impostos – e multilateral, ou seja, que possibilite uma cooperação internacional mais eficaz entre grande número de Estados, em virtude da uniformidade de aplicação e interpretação das respectivas disposições.
3. O presente instrumento prevê, pois, todas as formas possíveis de cooperação administrativa entre os Estados em matéria de determinação e cobrança de impostos, com vista, designadamente, a combater a evasão e a fraude fiscais. Essas formas de cooperação administrativa vão desde a simples troca de informações à cobrança de créditos fiscais no território de outro Estado.
4. A Convenção está aberta para assinatura exclusivamente dos Estados-Membros de ambas as Organizações internacionais no seio das quais foi desenvolvida: o Conselho da Europa e a OCDE. A cooperação entre esses Estados é facilitada pelo facto de possuírem sistemas jurídicos inspirados em idênticos princípios gerais do direito, bem como economias interdependentes.
5. A Convenção revista pelo Protocolo de 2010 está igualmente aberta para assinatura dos Estados não-Membros do Conselho da Europa ou da OCDE.
6. Neste contexto, a Convenção procura conciliar os legítimos interesses envolvidos, nomeadamente, os requisitos da assistência internacional com vista ao apuramento e à cobrança de impostos, o respeito pelas características específicas dos sistemas jurídicos nacionais, a confidencialidade das informações trocadas entre as autoridades nacionais, e, por último, os direitos fundamentais dos contribuintes.
7. Os contribuintes têm direito, designadamente, ao respeito pela sua privacidade, e a um procedimento apropriado na determinação dos respectivos direitos e as obrigações em matéria fiscal, e bem assim à protecção adequada contra a discriminação e a dupla tributação.
8. Na execução da Convenção, as autoridades fiscais estão obrigadas a agir no âmbito das legislações nacionais. A Convenção prevê explicitamente o respeito pelos direitos de que beneficiam os indivíduos em virtude das referidas legislações. No entanto, as legislações nacionais não devem ser aplicadas de modo a prejudicar o objecto e a finalidade da Convenção. Dito de outro modo, as Partes são instadas a não impedir ou retardar indevidamente uma assistência administrativa efectiva.

# COMENTÁRIOS RELATIVOS ÀS DISPOSIÇÕES DA CONVENÇÃO

## CAPÍTULO I – ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA CONVENÇÃO

### Artigo 1º – Objecto da Convenção e pessoas visadas

#### Número 1

9. O Artigo 1º delimita o objecto da Convenção, que é a assistência administrativa em matéria fiscal entre os Estados. Essa assistência compreende todas as actividades de assistência mútua em matéria fiscal que podem ser realizadas pela administração pública, incluindo as autoridades judiciais.

10. A presente Convenção cobre a assistência administrativa em todas as questões fiscais, sem prejuízo das regras gerais e das disposições legais que regem os direitos das partes demandadas e das testemunhas no âmbito de processos judiciais. A troca de informações em matéria fiscal penal pode igualmente ter como base convenções bilaterais ou multilaterais de assistência judiciário mútua (na medida em que também se aplicam aos delitos fiscais) e bem assim a legislação nacional que regula a prestação desse tipo de assistência.

11. No entanto, a prestação de assistência prevista no âmbito da Convenção está sujeita a limitações de carácter geral, constantes do Capítulo IV, em que se salvaguardam os direitos dos contribuintes e em que se estipulam certas possibilidades de recusar os pedidos formulados, bem como os limites fixados relativamente à obrigatoriedade de prestar a assistência solicitada. Além disso, o princípio jurídico da reciprocidade constitui um outro factor de equilíbrio, no que toca à aplicação da Convenção, na medida em que um Estado não poderá solicitar uma dada forma de assistência se não estiver preparado para a prestar aos outros Estados. Esse mesmo princípio da reciprocidade constitui também um factor de desenvolvimento da assistência mútua, porquanto um Estado que pretenda retirar mais benefícios da Convenção será incentivado a oferecer uma assistência mais alargada aos outros Estados.

#### Número 2

12. O nº 2 elenca diferentes formas de assistência administrativa que as Partes podem prestar entre si, ou seja: a troca de informações, incluindo as verificações fiscais simultâneas e a presença de representantes em verificações fiscais realizadas no estrangeiro, a assistência em matéria de cobrança, incluindo as medidas cautelares e a notificação de documentos.

13. Globalmente consideradas, estas três formas de assistência abrangem todos os tipos relevantes de medidas susceptíveis de serem tomadas pela administração fiscal de uma Parte a fim de colaborar com a administração fiscal de uma outra Parte, no exercício das suas funções. No caso de se virem a revelar viáveis, no futuro, novas formas de cooperação, considera-se que deverão ser objecto de uma Convenção distinta, ou de um Protocolo à presente Convenção. No âmbito das três formas de assistência mencionadas neste número, as Partes são livres de utilizar as técnicas que considerem adequadas para efeitos da aplicação da Convenção (ver Capítulo III): tais medidas estão contempladas nos termos do compromisso estipulado no nº 1 do Artigo.

14. As medidas tomadas podem ser aplicadas às diferentes fases do processo tributário: determinação, verificação, cobrança e medidas executórias relativas a um imposto abrangido pela Convenção. Assim, o compromisso assumido de prestação de assistência administrativa em matéria fiscal pode levar uma administração fiscal a agir em nome de outro Estado, em cada uma destas etapas tributárias, não apenas para lutar contra a evasão fiscal, mas também para garantir uma melhor aplicação da legislação fiscal (incluindo os desagrvamentos fiscais e a simplificação dos procedimentos administrativos).

15. Na prática, e na maioria dos casos, uma administração fiscal só toma medidas a pedido da administração fiscal de uma outra Parte. Acontece, porém, especialmente nos casos de troca de informações, que a assistência é prestada de forma espontânea, ou organizada antecipadamente, de modo que, nalguns casos, é prestada de forma automática.

16. Nem todos os Estados estarão aptos a facultar todas as formas de assistência a outras Partes. Daí que, por razões de ordem constitucional ou outra, um Estado se possa ver impedido de prestar determinado tipo de assistência como enunciado no nº 2. Nesse caso, deverá formular uma reserva para o efeito.

17. Nos comentários aos Artigos 4º a 17º, são dadas indicações quanto à natureza e ao âmbito de aplicação de cada uma dessas formas de assistência.

### Número 3

18. O nº 3 tem a ver com as pessoas abrangidas pela Convenção e especifica que a assistência administrativa entre as Partes não é restringida pelo local de residência ou pela nacionalidade do contribuinte ou das demais pessoas em causa. Uma cláusula idêntica, ainda que formulada de modo diferente, figura já num grande número de Convenções de dupla tributação.

19. Se a administração fiscal do Estado A solicitar assistência em matéria fiscal ao Estado B, é, obviamente, porque tem de apurar, verificar ou cobrar um imposto devido no Estado A por uma pessoa que pode ou não ser residente ou nacional do Estado A. Se essa pessoa não estiver sujeita a imposto no Estado A, não haverá lugar à prestação de assistência em matéria fiscal.

20. Por seu turno, a administração fiscal do Estado B prestará assistência ao Estado A, fazendo uso dos poderes decorrentes da respectiva legislação fiscal a fim de obter informações, examinar os registos contabilísticos do contribuinte, cobrar as importâncias devidas e, em termos mais genéricos, assegurar a aplicação da legislação competente.

21. O disposto no nº 3 visa esclarecer que uma pessoa que esteja sujeita a imposto num Estado não pode impedir esse Estado de solicitar a assistência de outro Estado com o fundamento de que não é nacional nem residente de ambos os Estados. Não obstante, tal não a impede de impugnar a dívida fiscal ou a acção de cobrança, conforme o disposto no Artigo 23º.



22. Os exemplos seguintes ilustram algumas consequências das disposições do nº 3. Partindo do pressuposto de que a Convenção se aplica, na sua globalidade, aos Estados A, B e C, mas que os Estados D e E não são Partes Contratantes da mesma:

1. Uma sociedade situada no Estado D possui três sucursais, uma no Estado A, outra no Estado B e uma outra no Estado E. As três sucursais exercem a mesma actividade comercial, mas a sucursal do Estado E cobre o mercado do Estado C através de uma terceira parte independente. Os Estados A, B e C podem trocar informações sobre os preços pagos à sociedade pelas sucursais dos Estados A e B e à sucursal do Estado E pelo terceiro independente do Estado C. Poderão considerar a hipótese de uma verificação fiscal simultânea (ver Artigo 8º) das sucursais sitas em A e B e do terceiro independente em C e, se estiverem de acordo, poderão participar nessas verificações inspectores tributários dos países Contratantes.
2. Determinados serviços são prestados directamente à sucursal do Estado A pela sociedade do Estado D, enquanto que os mesmos serviços são prestados à sucursal no Estado B pela sucursal situada no Estado E. Os Estados A e B podem trocar informações sobre a natureza e o montante dos serviços prestados.
3. A sociedade possui uma conta bancária no Estado C. O Estado A tem conhecimento de que são reembolsadas através dessa conta as deduções não contabilizadas. O Estado B sabe que os quadros dirigentes residentes desta sociedade recebem remunerações acessórias pagas no estrangeiro através do referido banco. Os Estados A e B podem solicitar ao Estado C a confirmação destes factos, assim como do montante exacto das importâncias pagas através do banco.
4. A sociedade possui no Estado A bens imobiliários que não fazem parte do património empresarial da sucursal no Estado A. A sociedade não paga o imposto sobre as mais-valias a que está sujeita a título da venda dos referidos bens. O Estado A pode solicitar assistência ao Estado C com vista à cobrança do correspondente crédito de imposto sobre os fundos depositados no banco, evidentemente sob reserva do disposto no Artigo 21º.

23. Poder-se-iam apresentar exemplos idênticos, no caso de um nacional do Estado E e residente no Estado D, que obtém diversos rendimentos tributáveis de fontes situadas nos Estados A e B e possui bens imobiliários no Estado C, onde detém uma conta bancária.

24. No entanto, seria errado supor, com base nestes exemplos, que os indivíduos, as sociedades e demais entidades não beneficiam de protecção contra a assistência administrativa em matéria fiscal. Tal interpretação seria inexacta já que as administrações fiscais só poderão tomar as medidas compatíveis com a sua legislação interna e com as garantias dos contribuintes com elas conexas. Tal como referido no parágrafo 8 *supra*, a legislação nacional e as práticas administrativas do Estado requerido não devem ser aplicadas de modo a prejudicar o objecto e a finalidade da Convenção. Dito de outro modo, espera-se que as Partes não impeçam nem retardem indevidamente a assistência administrativa efectiva. Assim, o reforço da cooperação entre as Partes não se traduz num aumento dos poderes das respectivas administrações fiscais, mas na sua maior eficácia ao alargar o âmbito de aplicação territorial da sua actuação.

## Artigo 2º – Impostos visados

25. A presente Convenção multilateral é concebida como um instrumento de âmbito muito amplo. Abrange todas as formas de contribuições obrigatórias das administrações públicas (isto é, do governo central, das suas subdivisões políticas ou das autarquias locais, e dos organismos de segurança social) com a única excepção dos direitos aduaneiros, dos direitos de importação e de exportação, e das taxas abrangidas pela Convenção Internacional de Assistência Mútua Administrativa destinadas a prevenir, a investigar e a reprimir as *infracções* aduaneiras, celebrada sob os auspícios do Conselho de Cooperação Aduaneira (a seguir designado por “Organização Mundial das Alfândegas”). Ressalvados os direitos alfandegários, a Convenção é, pois, susceptível de aplicação a todas as contribuições, cuja listagem consta da publicação anual da OCDE intitulada “*Estatísticas das receitas fiscais*”, que fornece dados comparativos com base na classificação dos impostos feita pela OCDE.

26. A Convenção abrange igualmente as cotizações obrigatórias para a segurança social pagas aos organismos de segurança social de direito público, mesmo quando estes não constituam, em termos estritos, uma administração pública. O que importa neste caso é a natureza das cotizações, que é idêntica à das cotizações obrigatórias para a segurança social pagas às administrações públicas, enquanto a estrutura ou o modo de funcionamento do órgão gestor do serviço em causa não são relevantes para efeitos do presente instrumento. Em contrapartida, as cotizações obrigatórias pagas a organismos de direito privado não estão contempladas como tal pelo presente instrumento, ainda que os referidos organismos se encontrem sujeitos ao escrutínio público. A lista das contribuições efectivamente abrangidas consta do Anexo A da Convenção.

### Número 1

27. O nº 1 enumera as principais categorias de impostos abrangidos pela Convenção, agrupados de modo a ter em atenção o facto de nem todos os países estarem em condições ou dispostos a prestar assistência relativamente a certas categorias de impostos e poderem formular reservas em virtude do disposto no Artigo 30º.

28. Os impostos e as taxas a que a Convenção se aplica são agrupados por categorias, em regra consistentes com a classificação estabelecida pela OCDE, que oferece a vantagem de ser sistemática e aceite internacionalmente. A classificação constante do Artigo 2º serve igualmente de base ao regime de reservas previsto no Artigo 30º da Convenção. Não obstante, tendo em atenção o propósito do presente instrumento, considerou-se oportuno introduzir algumas alterações à referida classificação. Assim, das categorias incluídas na subalínea iii) da alínea b) do nº 1 foram retirados, passando a constituir uma categoria autónoma, os impostos percebidos em benefício das subdivisões políticas do Estado ou das suas autarquias locais. Por outro lado, dada a importância dos impostos incidentes sobre a utilização ou a propriedade de veículos a motor, foi decidido criar uma categoria independente (subalínea iii) E, alínea b) do nº 1), distinta da que reúne os impostos similares incidentes sobre os restantes bens móveis (subalínea iii) F, alínea b) do nº 1).

29. Os Estados devem assinalar em que categorias se integram os respectivos impostos, o que deve ser feito, o mais tardar, aquando da assinatura da Convenção. Sempre que um Estado altere o seu sistema fiscal ou pretenda alterar o âmbito de aplicação do presente instrumento, mediante a inclusão de outros impostos na lista prevista no Anexo

A ou a supressão de impostos dessa lista, deve cumprir o disposto no nº 3 ou no nº 4 do Artigo, consoante o caso.

30. A decisão por parte de cada Estado de integrar qualquer um dos respectivos impostos numa das categorias previstas no Artigo 2º deve ser tomada em função das características objectivas desses impostos e não pode ser arbitrária, na medida em que afecta o funcionamento geral da Convenção, designadamente a aplicação do princípio da reciprocidade, o regime das reservas e, em última análise, os direitos e os interesses dos outros Estados e dos contribuintes em geral. Assim, é de admitir que, em caso de dúvida quanto à natureza de um imposto específico e à sua inclusão ou não numa ou noutra das categorias do Artigo 2º, haja lugar a consultas entre os Estados e, se for caso disso, seja pedido o parecer do órgão de coordenação previsto no Artigo 24º.

31. A alínea a) diz respeito aos impostos relativamente aos quais todas as Partes ficam obrigadas a aplicar a Convenção e que, por consequência, não podem ser objecto das reservas previstas na alínea a) do nº 1 do Artigo 30º. Trata-se dos impostos sobre os rendimentos ou os lucros, sobre os ganhos de capital ou sobre o património líquido, cobrados a nível da administração central do Estado. Estes impostos contam-se entre os mais importantes na maior parte dos sistemas fiscais, e são os que melhor se prestam à assistência mútua internacional.

32. A alínea b) refere-se aos impostos que podem ser objecto de reservas nos termos da alínea a) do nº 1 do Artigo 30º, ou seja, os impostos, com excepção dos impostos cobrados a nível da administração central, incidentes sobre o rendimento, os lucros e as mais-valias ou sobre o património líquido. Aplica-se, pois, a todos os outros impostos cobrados a nível da administração central e, bem assim, aos impostos das diversas categorias percebidos noutros níveis da administração.

## Número 2

33. Este número estabelece a ligação entre a Convenção e o Anexo A. O Anexo A enumera os impostos em vigor nos Estados Contratantes à data de assinatura da Convenção, aos quais os Estados Contratantes desejam aplicar a Convenção.

34. Os impostos dos Estados Contratantes a que a Convenção se aplica constam do Anexo A, nas categorias mencionadas no nº 1. Trata-se dos impostos relativamente aos quais o Estado Contratante espera receber assistência; o Anexo A não deverá incluir nenhum imposto em relação ao qual o Estado Contratante em causa tenha formulado uma reserva ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 1 do Artigo 30º.

35. Mesmo no caso em que um Estado não possua impostos de uma categoria específica, esse Estado fica obrigado a prestar assistência administrativa relativamente aos impostos de outros Estados que se integrem nessa categoria, salvo se tiver formulado uma reserva nesse sentido por força do disposto na alínea a) do nº 1 do Artigo 30º.

## Número 3

36. Este número tem um duplo objectivo. Por um lado, prevê a possibilidade de cada Estado modificar, após a entrada em vigor da Convenção, a lista constante do Anexo A, no sentido de remover ou de aditar os impostos previstos no nº 1. Por outro lado, este número descreve o procedimento a seguir relativamente a essas alterações e o momento em que as mesmas produzem efeito.

#### Número 4

37. Este número diz respeito ao caso em que se verifiquem alterações na legislação interna, no sentido de que impostos idênticos ou sensivelmente análogos venham a acrescer ou a substituir os impostos constantes do Anexo A. O Estado em causa é obrigado, nos termos do nº 4, a comunicar as referidas alterações, se bem que a Convenção seja aplicável a esses impostos, mesmo antes da comunicação ter lugar.

## CAPÍTULO II – DEFINIÇÕES GERAIS

### Artigo 3º – Definições

Número 1

38. O presente Artigo define algumas expressões frequentemente utilizadas na Convenção. As definições de “Estado requerente” e de “Estado requerido”, constantes da alínea a), não requerem nenhum esclarecimento específico.

39. Por razões de simplificação, o termo “imposto” é usado no corpo da Convenção para designar todas as categorias de impostos (incluindo as cotizações para a segurança social) abrangidos pela Convenção, de acordo com o disposto no Artigo 2º. Dado que as definições jurídicas dos impostos em vigor nalguns países podem excluir outros tributos contemplados pela Convenção, afigurou-se necessário explicitar, através de uma definição expressa (ver alínea b), que o termo “imposto” inclui todos os pagamentos enunciados no Anexo A.

40. Resulta da alínea c), que define a noção de “crédito fiscal”, que a assistência não se limita ao imposto propriamente dito, incluindo adicionais e sobretaxas, mas também aos juros de mora e às despesas de cobrança. É evidente que a assistência deve ser extensiva aos adicionais e sobretaxas, que constituem fundamentalmente impostos, muitas vezes com um objectivo específico e cobrados, por razões de comodidade, ao mesmo tempo que um outro imposto, por exemplo o imposto sobre o rendimento. Quanto aos juros e às despesas de cobrança, que não são impostos, justifica-se que sejam contemplados na assistência mútua, pois, por um lado, a maioria dos países aplica juros de mora no caso de pagamento tardio de imposto e, por outro, é uma prática geralmente aceite que o devedor do imposto está obrigado a reembolsar o Estado das despesas por este suportadas com vista à cobrança do imposto em dívida. Entende-se que o termo “imposto” visa não apenas a responsabilidade pessoal do contribuinte ou da pessoa sujeita ao pagamento das cotizações para a segurança social, mas também a responsabilidade da pessoa (por exemplo, o empregador ou o pagador) que tenha negligenciado a retenção na fonte do imposto ou da cotização para a segurança social, ou a respectiva entrega à administração.

41. Ao solicitar a cobrança de um crédito fiscal, o Estado requerente pode indicar separadamente o montante dos juros de mora já vencidos. Alguns Estados são de opinião de que a assistência do Estado requerido deve limitar-se à cobrança apenas dos juros devidos até à data de entrada do pedido, ao passo que outros Estados consideram que a assistência deve ser alargada aos juros de mora devidos segundo as regras em vigor no Estado requerente, até à data da cobrança efectiva do crédito fiscal. A Convenção não privilegia nenhuma destas duas opções, remetendo para as Partes a questão de chegarem a acordo, por exemplo numa base bilateral, quanto aos métodos de determinação dos juros de mora a cobrar.

42. A Convenção abrange também as coimas administrativas. O texto do instrumento não inclui uma definição de coimas administrativas, sendo esta questão do âmbito do direito interno. Em regra, considera-se coima administrativa toda e qualquer sanção pecuniária, cujo regime jurídico é definido por preceitos jurídicos distintos dos do direito penal. Essas coimas podem ser impostas pelas autoridades administrativas, estando normalmente previsto o recurso contra as decisões, neste domínio. Pode suceder que

alguns Estados não queiram prestar assistência relativamente a essas coimas. Nesse caso, devem formular uma reserva quanto a esse aspecto.

43. O termo “exigíveis”, utilizado na alínea c), explicita que a assistência não pode ser solicitada quando o montante do imposto for meramente hipotético. No entanto, e intencionalmente, a definição não exige que a importância devida corresponda exactamente ao imposto devido a título definitivo, e a Convenção não exclui a assistência relativamente aos montantes de imposto determinados com base em estimativas. De outro modo, seria difícil tomar medidas cautelares, nos termos do Artigo 12º. De notar, no entanto, que, nos termos Artigo 11º, a assistência à cobrança só pode ser solicitada em relação aos créditos fiscais susceptíveis de serem postos à cobrança e, a menos que os Estados interessados tenham acordado de modo diferente, que não possam ser impugnados no Estado requerente.

44. Não obstante, podem suscitar-se problemas se os Estados prestarem assistência entre si, prematuramente. Com efeito, tal poderia afectar a situação do contribuinte e os Estados requeridos correriam o risco de serem processados por perdas e danos. Assim, muito embora a legislação de alguns Estados preveja a possibilidade de cobrança ou de que sejam tomadas medidas cautelares numa fase inicial do processo (por exemplo, antes do apuramento do imposto), essa possibilidade não figura explicitamente na Convenção. Em contrapartida, alguns Estados têm disposições que permitem a emissão de avisos de cobrança urgente<sup>1</sup>, que estão cobertos pela Convenção.

45. A definição de “autoridades competentes” (alínea d) assenta num critério formal: a designação pelos Estados e a inclusão na lista B, anexa à Convenção. Isto porque, dado o âmbito da Convenção, tal como definido neste instrumento (Artigos 1º e 4º), e dadas as diferenças existentes entre os Estados em matéria de organização e de funcionamento das administrações públicas e do Estado em geral, não é possível estabelecer regras uniformes neste domínio. Daí que, nalguns Estados, as autoridades competentes sejam, em regra, as autoridades ou os serviços fiscais, enquanto que noutros Estados existem outros órgãos que podem desempenhar determinadas tarefas de assistência administrativa nesta área. Um Estado pode, livremente, decidir alterar a sua ou as suas autoridades competentes. Nesse caso, é obrigado a tomar as medidas necessárias para que essa alteração não afecte negativamente as outras Partes, nem a aplicação da Convenção, em geral. Em regra, deverá comunicar a alteração através de um dos depositários, emitir directivas ou instruções com vista ao prosseguimento das actividades de assistência em curso e transmitir essas directivas ou instruções às Partes e às pessoas competentes.

46. O termo “nacionais” (alínea e) é definido com base na definição correspondente constante do nº 2 do Artigo 24º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE em matéria de dupla tributação. As pessoas singulares devem possuir a nacionalidade de um Estado Contratante, a qual pode ser definida mediante declaração do Estado em causa, a incluir no Anexo C à Convenção. Quanto às pessoas colectivas, sociedades de pessoas, asso-

---

<sup>1</sup> Ou seja, a determinação de imposto pode ser provisória mas, para efeitos de liquidação ou cobrança, não é impugnável, independentemente dos procedimentos normais de notificação ou de recurso, com o propósito de impedir a perda de receita fiscal que a conjugação dos prazos exigidos pelos referidos procedimentos pode acarretar. Os referidos prazos permitiriam, por exemplo, que o contribuinte se transferisse ou transferisse os seus bens para fora da jurisdição das autoridades fiscais.

ciações e outras entidades, o critério é o mesmo utilizado no texto da OCDE, isto é, a sua constituição em conformidade com a legislação em vigor no Estado em causa.

Número 2

47. Este número estabelece uma regra geral de interpretação em que se atribui prioridade às definições específicas da própria Convenção e, na sua falta, ao sentido dos termos ou expressões resultante do direito interno do Estado que aplica a Convenção, no caso em apreço, a não ser que o contexto exija manifestamente um sentido diferente.

Número 3

48. Este número estipula o procedimento segundo o qual são introduzidas alterações aos Anexos B (autoridade competente) e C (definição de nacional), bem como a data da sua entrada em vigor. É decalcado do nº 3 do Artigo 2º.

### **CAPÍTULO III – FORMAS DE ASSISTÊNCIA**

#### **SECÇÃO 1 – TROCA DE INFORMAÇÕES**

##### **Artigo 4º – Disposições gerais**

Número 1

49. O presente Artigo incorpora a obrigação, de natureza geral, para as Partes, de promoverem a troca de todas as informações previsivelmente relevantes com vista à administração ou à execução das legislações nacionais relativas aos impostos abrangidos pela presente Convenção. O carácter vinculativo desta obrigação é definido no Artigo 1º. As trocas de informações constituem a forma mais comum de assistência administrativa entre as autoridades tributárias. Tal assistência é desejável com vista à apreciação e detecção de factos que se possam revelar de interesse para a correcta aplicação das legislações nacionais das Partes. O que pode não só facilitar a aplicação da legislação, mas também ajudar o contribuinte a fazer valer os seus direitos face a benefícios fiscais (por exemplo, ao facilitar a prova de que não é residente de um Estado para efeitos fiscais, ou de que pagou imposto no estrangeiro em relação ao qual tem direito a uma isenção de dupla tributação).

50. O presente Artigo possui um amplo âmbito de aplicação. Assim sendo, poderia contribuir para assistir as Partes na luta contra a evasão e a fraude fiscais a nível internacional. A regra das informações “previsivelmente relevantes” visa assegurar uma troca de informações em matéria fiscal o mais ampla possível e, ao mesmo tempo, deixar claro que as Partes não são livres de pedir indiscriminadamente informações (*ishing expeditions*) ou de solicitar informações cuja relevância seja improvável para o esclarecimento dos assuntos fiscais de uma pessoa ou de um grupo ou de uma classe determinável de pessoas (ver também o parágrafo 167).

51. Os cinco principais métodos utilizados na troca de informações são os seguintes:

- i. Troca a pedido, ou seja, a comunicação pelo Estado requerido de informações relativas a um determinado caso, solicitadas expressamente pelo Estado requerente (ver Artigo 5º);

- ii. Troca automática, ou seja, o envio sistemático de informações respeitantes a certos elementos do rendimento ou do capital por uma Parte a outra Parte (ver Artigo 6º);
- iii. Troca espontânea, ou seja, a comunicação de informações obtidas no decurso do exame da situação de um contribuinte, ou noutras circunstâncias, que se revistam de interesse para o Estado destinatário (ver Artigo 7º);
- iv. Verificação fiscal simultânea, ou seja, a comunicação de informações obtidas no decurso de um controlo efectuado em simultâneo em cada uma das Partes em causa, com base num acordo entre duas ou mais autoridades competentes, sobre a situação fiscal de uma ou mais pessoas, que se revista para esses Estados de interesse comum ou adicional (ver Artigo 8º);
- v. Verificação fiscal no estrangeiro, ou seja, a obtenção de informações em virtude da presença de representantes da administração tributária do Estado requerente durante uma verificação fiscal realizada no Estado requerido (ver Artigo 9º).

52. Convém assinalar que o Artigo 4º não restringe as possibilidades de troca de informações aos cinco métodos acima mencionados. Regra geral, as Partes, agindo através das respectivas autoridades competentes, podem decidir a forma como a troca de informações se irá processar. Não é tanto a natureza da informação que determina a classificação por força do disposto nos Artigos da Convenção, mas antes o mecanismo através do qual essa troca tem lugar. Nalguns casos é possível que as distinções entre os diferentes tipos de troca acima referidos sejam fluidas, como, por exemplo, quando as autoridades competentes acordem em enviar todas as informações de determinado tipo que sejam detectadas no decurso de verificações fiscais, ou quando um volume considerável de informações é enviado por uma autoridade competente a outro Estado, na ausência de um acordo prévio. Por outro lado, com o propósito de obter o máximo de eficácia e de minimizar os custos, os acordos sobre a troca automática de informações podem limitar o objecto, o âmbito e o volume das informações trocadas, de tal modo que a distinção entre troca a pedido e troca automática com base num acordo se dilui na prática.

53. As verificações fiscais simultâneas e as verificações fiscais no estrangeiro são igualmente mencionadas nos comentários relativos ao Artigo 26º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE de 2008. Essas técnicas de troca de informações inserem-se, no entanto, no âmbito do Artigo 26º do referido Modelo. Da mesma forma, as Partes não ficam impedidas de utilizar, sempre que a sua legislação fiscal o permita, qualquer outra técnica de verificação, como sejam os programas de troca de informações relativamente a um sector económico, ou as inspecções realizadas em conjunto por duas autoridades competentes. Verifica-se um interesse crescente pelas verificações fiscais simultâneas multilaterais, em particular, dada a progressiva dimensão multilateral de esquemas de fraude fiscal e a necessidade de cooperação internacional entre as administrações fiscais. No entanto, por razões de diversa ordem, é possível que alguns países não estejam em condições de participar nas formas de cooperação descritas no Artigos 8º e 9º, ou só o possam fazer em determinadas condições. Nos termos do disposto no nº 3 do Artigo 9º, as Partes podem comunicar a sua intenção de não aceitar, como regra geral, a presença de um representante estrangeiro numa verificação fiscal realizada no respectivo território.



54. A troca de informações pode assumir diversas formas, aceites pelas autoridades competentes, tais como contacto pessoal, contacto via telefone ou e-mail protegido, e troca de CD Roms (codificados, se necessário), mas quando a troca se processa oralmente, é usual a sua confirmação por escrito. Para agilizar o troca, especialmente numa área onde é necessário obter informações com celeridade, as autoridades competentes podem decidir delegar as suas competências nos seus agentes com o propósito de estabelecer contactos mais directos (por exemplo, por telefone). Além disso, convém salientar que a Convenção não se limita à troca de informações específicas de um contribuinte, mas também permite que as autoridades competentes procedam à troca de outras informações sensíveis relativas à administração fiscal e à melhoria da disciplina fiscal, por exemplo, técnicas de análise de risco ou esquemas de evasão ou de fraude fiscal.

55. A presente Convenção não diz respeito apenas à incidência dos impostos, mas também à sua liquidação e cobrança. É obviamente desejável que a determinação exacta do montante devido seja complementada pela sua cobrança efectiva. Se a cobrança do imposto devido na Parte que efectuou a liquidação se revelar muito difícil, poderá ser essencial saber se o contribuinte possui activos no estrangeiro sobre os quais o crédito fiscal pode ser recuperado, com a ajuda da outra Parte.

#### Número 2

56. Alguns ordenamentos internos contêm disposições que exigem que o Estado informe a pessoa em causa antes de transmitir informações a outro Estado. O disposto no nº 2 permite que cada Parte comunique a um dos depositários que as autoridades respectivas podem informar os interessados antes da transmissão de informações a outra Parte. A pessoa “em causa” é definida nos termos das disposições legislativas internas; pode ser um nacional ou um residente do Estado requerido, relativamente ao qual serão facultadas informações a outro Estado que lhe permitam verificar ou determinar os seus próprios impostos a cargo desse nacional ou residente; pode tratar-se igualmente de uma sociedade explorada no Estado requerido por um dos seus nacionais ou residentes, junto da qual deverão ser recolhidas informações que se destinam a ser transmitidas a outro Estado de modo a permitir que este Estado verifique ou determine os impostos respectivos a cargo de um dos seus próprios contribuintes que tenha relações comerciais com a sociedade explorada no Estado requerido (ver também o parágrafo 180).

### **Artigo 5º – Troca de informações a pedido**

#### Número 1

57. Como já mencionado nos comentários relativos ao Artigo 4º, as informações trocadas a pedido dizem respeito a um caso concreto invocado pelo Estado requerente. Na maioria dos casos, o Estado requerente necessita de informações adicionais a fim de verificar as informações prestadas pelo contribuinte na sua declaração de imposto, relativamente aos activos ou aos rendimentos de activos situados no Estado requerido. Em muitos casos, são solicitadas informações devido à suspeita por parte do Estado requerente de que o contribuinte forneceu informações incompletas ou incorrectas.

58. Normalmente, os pedidos são formulados por escrito. No entanto, poderão ser apresentados oralmente e confirmados por escrito posteriormente. Nalguns casos, em que é necessário obter as informações sem demora, por exemplo, em casos que envolvam actividades de carácter itinerante, o pedido por correio normal constitui um proce-

dimento demasiado pesado. Nesse caso, as autoridades competentes podem optar por utilizar meios de comunicação electrónicos ou outras tecnologias de comunicação e de informação, incluindo sistemas de segurança adequados, com vista a uma maior celeridade e melhor qualidade da troca de informações. Normalmente, o pedido é dirigido à autoridade competente do Estado requerido, constante do Anexo B. Em certas circunstâncias, por exemplo, nos casos de troca de informações visando a luta contra a fraude e a evasão fiscais numa determinada área, revela-se vantajoso autorizar um determinado agente a agir em nome da autoridade competente, no que concerne à situação em causa (ver Artigo 24º). O Manual da OCDE sobre a Aplicação das Disposições em matéria de Troca de Informações Fiscais pode ser útil nesse sentido.

59. Como se refere nos Comentários ao Artigo 4º, a troca de informações a pedido constitui, no concernente à cobrança de impostos, o procedimento mais adequado. Para recuperar créditos fiscais numa outra Parte, pode ser vantajoso saber se o contribuinte possui bens no Estado requerido, designadamente se residir nesse Estado. Uma Parte pode solicitar informações, independentemente de estar ou não em condições de solicitar assistência à cobrança (por exemplo, porque o crédito fiscal é ou pode ser objecto de impugnação).

#### Número 2

60. Salvo nos casos previstos nos Artigos 19º e 21º, a autoridade competente do Estado requerido esforçar-se-á por reunir as informações solicitadas nos ficheiros fiscais internos. Porém, se as informações não estiverem aí disponíveis, deverão recorrer a todos os meios ao seu alcance em matéria fiscal a fim de obter as informações.

61. As informações obtidas de uma Parte podem ser transmitida pelas autoridades competentes de outra Parte a uma terceira Parte, sob reserva de autorização prévia das autoridades competentes do Estado (ver Artigo 22º e o parágrafo 227 dos comentários respectivos).

### **Artigo 6º – Troca automática de informações**

62. Uma característica da troca automática de informações é o facto de terem como objecto um volume de informações específicas da mesma natureza, relativas, em regra, a pagamentos provenientes do Estado que fornecer as informações e a impostos retidos na fonte nesse Estado. As informações deste tipo podem ser aí obtidas periodicamente, no quadro do regime do próprio Estado, e transmitidas de forma sistemática e regular. A troca automática de informações permite melhorar o cumprimento fiscal e detectar fraudes que permaneceriam insuspeitas. Os Estados devem esforçar-se no sentido de proceder à troca de informações de forma tão eficiente quanto possível, atendendo ao seu volume considerável.

63. Se os contribuintes tiverem conhecimento deste acordo e, por consequência, da natureza das informações intercambiadas, serão induzidos a um melhor cumprimento das suas obrigações fiscais, sendo de esperar uma redução do número de casos, assim como do montante subavaliado das declarações de rendimento, no espaço de alguns anos. No entanto, pode haver maneiras de maximizar a eficácia e de minimizar os custos, por exemplo, limitando a troca automática às áreas onde o cumprimento é mais baixo, e alterando, após alguns anos de troca de informações, a natureza das informações e utilizando formulários normalizados (ver também o parágrafo 66 *infra*).

64. Esta forma de troca de informações exige um acordo preliminar entre as autoridades competentes sobre o procedimento a adoptar e sobre o tipo de informações trocadas. Na verdade, podem ocorrer situações especiais em que essas trocas resultem pouco proveitosas, por exemplo, se os dados globais disponíveis num dado país forem escassos, se as relações económicas entre os países forem reduzidas, ou ainda se o processamento dessas trocas constituir um encargo administrativo excessivo para as administrações envolvidas.

65. É necessário chegar a acordo quanto à natureza das informações a trocar e ao procedimento a adoptar porquanto, por um lado, não seria muito eficaz efectuar a troca de informações susceptíveis de ser objecto de troca automática, e, por outro lado, nem sempre é necessário que as Partes intervenientes troquem informações sobre os mesmos elementos do rendimento ou com a mesma frequência, no âmbito de um acordo desse tipo. O volume e as características dos elementos susceptíveis de serem objecto de troca automática dependerão dos regimes administrativos internos de cada um dos Estados envolvidos. Um acordo deste tipo pode ser celebrado por duas ou mais Partes, nos termos do disposto no nº 1 do Artigo 24º. O Modelo de Memorando de Entendimento da OCDE sobre a troca automática de informações para efeitos fiscais é recomendado para estes tipos de acordos.

66. A troca automática de informações constitui o campo de aplicação mais evidente dos formulários normalizados, se bem que estes também possam ser utilizados para a transmissão de certos pedidos ou respostas. Regra geral, as principais vantagens da normalização são as seguintes: evitar a necessidade de tradução graças à utilização de códigos numéricos comuns a todos os países envolvidos para designar os mesmos elementos de rendimentos ou de capital; acelerar as trocas e reduzir o volume de trabalho das autoridades competentes, na medida em que as informações recebidas podem ser integradas no sistema do país destinatário e confrontadas com o rendimento declarado pelos contribuintes. Por definição, estas vantagens só se verificam se um número substancial de países aceitar participar no processo de normalização. O Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE tem vindo a desenvolver formulários normalizados para a troca automática de informações, com base nas últimas tecnologias disponíveis. Os Estados em causa devem utilizar, sempre que possível, o formulário de transmissão normalizada (*Standard Transmission Format*) da OCDE ou outro formulário posteriormente actualizado nas suas trocas automáticas de informações, tal como recomendado pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE.

### **Artigo 7º – Troca espontânea de informações**

#### Número 1

67. As informações são trocadas espontaneamente quando uma das Partes, que as considera de interesse para outra Parte, as transmite a esta última, sem que esta as tenha solicitado. A troca espontânea de informações revela-se, com frequência, mais eficaz do que a troca automática, na medida em que dizem respeito, na maioria das vezes, a casos identificados e seleccionados por um funcionário dos impostos do Estado que transmite as informações no decurso de uma verificação ou de um controlo fiscal (ver o parágrafo 70 *infra*). Este tipo de troca difere dos dois outros na medida em que as informações são enviadas na ausência de pedido prévio do outro Estado e sem que haja acordo prévio entre as autoridades competentes quanto aos elementos do rendimento e aos procedi-

mentos. O Manual da OCDE sobre a aplicação das disposições relativas à troca de informações fiscais poderá ser útil nesse sentido.

68. O nº 1 enuncia as diferentes situações em que uma Parte poderá comunicar a outra Parte, sem pedido prévio, as informações de que tem conhecimento. A troca espontânea de informações é geralmente eficaz se disser respeito a elementos detectados e seleccionados por um funcionário dos impostos do Estado que transmite as informações, no decurso ou na sequência de uma verificação fiscal ou de qualquer outro tipo de investigação fiscal.

69. Normalmente, não há lugar à troca espontânea de informações em matéria de cobrança de impostos. No entanto, poderia ser útil facultar informações espontaneamente como complemento de informações prestadas na sequência de um pedido relativo a um problema de cobrança.

## Número 2

70. Uma vez que a eficácia da troca espontânea depende essencialmente da iniciativa do Estado que presta as informações, cabe às autoridades competentes desse Estado tomar as providências necessárias a fim de que as informações de eventual interesse para outro Estado sejam levadas ao seu conhecimento. Sendo a autoridade competente o órgão responsável pela troca de informações, deve fazer uso dos conhecimentos e dos recursos da administração fiscal, na sua globalidade, a fim de prestar assistência a outro Estado.

71. O trabalho gerado por esta forma de troca de informações, bem como a sua utilização final exigem, em regra, um certo esforço administrativo de ambas as partes, sem que à partida haja garantia do interesse, numa perspectiva fiscal, das informações que vierem a ser obtidas. Por esta razão, é aconselhável concentrar-se essencialmente na troca das informações mais promissoras, por exemplo, em função da sua importância em termos gerais, ou dos montantes de tributação em causa. As informações prestadas espontaneamente deveriam ser acompanhadas de todos os elementos comprovativos susceptíveis de ajudar o outro Estado.

### **Artigo 8º – Verificações fiscais simultâneas**

72. No caso de suspeita de fraude ou de evasão fiscal internacional, as verificações fiscais simultâneas podem constituir instrumentos muito eficazes no sentido de permitir que as autoridades fiscais assegurem o cumprimento das obrigações fiscais e o respectivo controlo. Se as Partes interessadas coordenarem as suas operações de controlo da situação fiscal de uma ou mais pessoas, que se revistam de interesse comum ou complementar em termos fiscais, poderão vir a retirar o máximo proveito da troca de informações. É esse o propósito do Artigo 8º. As autoridades competentes poderão considerar a hipótese de negociar memorandos de entendimento, bilaterais ou multilaterais, acordos operativos ou outros instrumentos similares com o intuito de facilitar a realização eficiente das verificações fiscais simultâneas. O Modelo de Acordo da OCDE para a realização de verificações fiscais simultâneas pode servir de base no desenvolvimento desses instrumentos.

73. Esta forma de cooperação entre administrações fiscais poder revelar-se vantajosa, designadamente no que se refere ao tratamento das transacções entre empresas rela-

cionadas (e na determinação dos preços de plena concorrência – *arm's length*). Pode ainda facilitar a eliminação da dupla tributação económica acordos e a detecção de acordos de planeamento fiscal agressivo. Ao permitir a coordenação dos pedidos das administrações fiscais de diferentes Estados, e ao evitar duplicações de verificações fiscais simultâneas, pode atenuar também o ónus suportado pelos contribuintes no cumprimento das suas obrigações fiscais. O Manual da OCDE sobre a aplicação das disposições relativas à troca de informações em matéria fiscal pode ser útil nesse sentido.

#### Número 1

74. Nos termos do disposto neste número, as Partes são convidadas a consultarem-se, a pedido de uma delas, no sentido de definirem os casos susceptíveis de serem objecto de uma verificação fiscal simultânea, bem como os procedimentos a adoptar para o efeito. A referida consulta tem lugar entre as autoridades competentes.

75. A autoridade competente requerente informará as outras sobre os casos cujo exame propõe. As outras autoridades competentes decidirão se vão ou não proceder a verificações fiscais simultâneas desses casos, podendo igualmente seleccionar outros casos para exame.

76. Uma verificação fiscal simultânea só será possível entre as autoridades competentes das Partes que tenham um interesse comum ou complementar face à situação fiscal da pessoa ou das pessoas em causa. Mesmo que esta condição se verifique, uma das autoridades competentes pode considerar que as operações em questão não são suficientemente importantes para justificar esse procedimento.

77. É desejável, porém, que a autoridade competente requerida esteja, de um modo geral, disposta a participar na verificação se a autoridade competente requerente demonstrar que o caso se reveste de grande importância para si e, se for caso disso, que a verificação simultânea permitiria também à autoridade competente requerida obter informações úteis para suas próprias investigações (ver igualmente o parágrafo 53).

#### Número 2

78. Este número define o que se entende por verificações fiscais simultâneas. O objecto dessa verificação é definido nos seguintes termos: “a situação fiscal de uma ou de mais pessoas, que se revista de interesse comum ou suplementar [para as Partes]”. Esta definição pode ser interpretada em sentido lato. Tanto se pode aplicar a uma única pessoa que reside numa das Partes e exerce actividades noutra ou noutras Partes, como a pessoas aparentadas residentes em duas ou mais Partes; pode ainda, em certos casos, aplicar-se a pessoas residentes em Partes diferentes, que, embora não sejam interdependentes ou nem estejam sujeitas a controlo comum, mantêm, porém, relações comerciais estreitas entre si.

79. O primeiro caso citado contempla a situação de pessoas que residem numa primeira Parte e exercem actividades profissionais ou de outra natureza numa outra Parte, e também as empresas residentes numa das Partes e que operam noutra Parte através de um estabelecimento estável.

80. O segundo e terceiro casos dizem respeito, sobretudo, a sociedades, e designadamente a sociedades multinacionais que realizam transacções internas. Por último, visam as sociedades que, embora não relacionadas, têm relações comerciais tão estreitas

que as informações relativas às actividades de uma delas (por exemplo, os preços de compra e venda de bens) se revestem de utilidade para a autoridade competente responsável pelo controlo fiscal da outra.

81. Uma vez alcançado acordo quanto à realização de uma verificação fiscal simultânea, os funcionários da administração fiscal responsáveis pelo caso seleccionado irão discutir com os seus homólogos da outra ou das outras Partes envolvidas o programa de verificação, os períodos contemplados (isto é, os exercícios fiscais), as questões a analisar as datas fixadas como objectivos. Obtido o acordo quanto às linhas de orientação a seguir, os funcionários de cada um dos Estados conduzirão, separadamente, as respectivas verificações no seu próprio território.

82. Quando estão em causa empresas relacionadas, a solução mais desejável seria a de confiar a responsabilidade da coordenação da verificação e da troca de informações à autoridade competente da Parte em que a sociedade-mãe ou a sociedade-base está sediada. Se a sociedade-mãe implicada no caso residir fora da jurisdição de uma das Partes que participam na verificação, as autoridades competentes de todos os Estados envolvidos decidirão, em conjunto, decidir qual o país que irá assegurar a coordenação da troca de informações.

## **Artigo 9º – Verificações fiscais no estrangeiro**

### **I. Observações prévias**

83. Tradicionalmente, a troca de informações que tem lugar por força da aplicação de convenções de dupla tributação e de convenções sobre assistência mútua é efectuada por escrito. O procedimento por escrito é necessariamente demorado, podendo, por essa razão, ser menos eficaz do que outros procedimentos menos formais. Nalguns casos, é necessária uma reacção rápida por parte da administração fiscal, designadamente na luta contra a fraude fiscal em matéria de contratação de mão-de-obra internacional ou de actividades de carácter itinerante. Além disso, para se poder ter uma perspectiva precisa e global das relações de natureza comercial ou outras entre um residente de uma Parte, que é objecto de controlo fiscal, e os seus parceiros estrangeiros, revela-se frequentemente muito útil poder acompanhar de perto uma verificação realizada para este fim no país estrangeiro em causa. A experiência demonstrou a necessidade de assegurar a presença física de representantes das autoridades fiscais no decurso de verificações fiscais efectuadas no país estrangeiro, que se revistam de interesse para uma verificação fiscal realizada no próprio país. O presente Artigo contempla essa possibilidade.

84. A decisão de autorizar a presença de um representante da autoridade estrangeira é da responsabilidade da autoridade competente do Estado onde a verificação tem lugar.

85. Nalguns Estados, a presença de um representante da autoridade estrangeira, em matéria tributária, pode ser considerada uma violação da soberania ou contrária à política ou às práticas desses Estados. Noutros Estados, a referida presença só é autorizada desde que o contribuinte não se oponha.

86. Em contrapartida, outros países consideram admissível a presença de representantes de autoridades estrangeiras no seu território, desde que a verificação fiscal seja realizada em estrita conformidade com a respectiva legislação e prática administrativa. O Artigo 9º foi redigido com esse espírito e visa dar resposta à necessidade de incluir nas convenções internacionais uma disposição expressa, que a maioria dos Estados-

Membros parece exigir, a fim de permitir que os representantes fiscais estrangeiros participem nas respectivas verificações fiscais. Os Estados que se encontrem em condições de aceitar que os representantes estrangeiros disponham, no seu território, de poderes mais amplos do que os previstos no presente Artigo, são livres de decidir nesse sentido, mediante a celebração de um acordo com base no disposto no nº 1 do Artigo 24º. O Manual da OCDE sobre a aplicação das disposições relativas à troca de informações fiscais pode ser útil nesse sentido.

## **II. Comentários às disposições do Artigo 9º**

### Número 1

87. O nº 1 define as regras para a apresentação de um pedido formal de participação numa verificação fiscal. Estipula que o pedido deve ser apresentado às autoridades competentes, tal como no procedimento normal de troca de informações, que é por correspondência. Quanto aos procedimentos, é provável que na maioria das vezes se processem do modo a seguir exposto. O Estado requerente deve começar por solicitar as informações ao abrigo do disposto no Artigo 5º. Quando essas informações já não estiverem disponíveis no Estado requerido, este informará o Estado requerente da necessidade de uma operação especial de controlo, a qual está prevista. O Estado requerente solicitará, em seguida, ao abrigo do presente Artigo, que os seus representantes estejam presentes aquando da verificação fiscal especial.

88. Pode acontecer que o pedido de assistência à verificação seja formulado em simultâneo com o pedido de informações, se as informações só poderem ser obtidas através de uma verificação especial. Noutros casos, são as informações recebidas na sequência de uma troca espontânea que podem levar uma Parte a solicitar que um dos seus representantes seja autorizado a assistir a uma verificação em curso numa outra Parte.

89. Entende-se que esse tipo de assistência, muito exigente para uma autoridade fiscal estrangeira, só deverá ser solicitada quando a autoridade competente do Estado requerente estiver convencida de que a verificação realizada no país estrangeiro irá contribuir, significativamente, para a resolução de um processo fiscal interno. Assim, um Estado deve abster-se de solicitar a sua presença na verificação de casos de menor importância. No entanto, isto não significa necessariamente que o processo em causa deva envolver um montante de imposto elevado. O pedido também pode ser justificado pelo facto de o caso se revestir de particular importância para a resolução de outros processos fiscais a nível nacional, ou porque a verificação efectuada no estrangeiro deve ser considerada como fazendo parte de uma verificação em grande escala envolvendo empresas situadas no território nacional e residentes.

90. O Estado requerente tem interesse em precisar tanto quanto possível os fundamentos do seu pedido de assistência a uma verificação. O pedido deve incluir uma descrição clara do processo tributário em que assenta. A referida descrição pode já ter sido feita aquando do pedido inicial de informações, formulado ao abrigo do Artigo 5º. Deve indicar igualmente as razões específicas por que se considera desejável a presença física de um representante da autoridade competente. Se a autoridade competente do Estado requerente desejar que a verificação seja conduzida de acordo com um determinado procedimento, ou efectuada num determinado momento, deverá explicitar a sua pretensão no pedido.

91. O representante ou os representantes da autoridade competente do Estado requerente só poderão estar presentes na parte relevante da verificação fiscal. A satisfação deste requisito é assegurada pelo poder que as autoridades do Estado requerido exercem, de forma exclusiva, em matéria de condução de verificações fiscais (ver o nº 2 do presente Artigo e respectivos comentários).

#### Número 2

92. O nº 2 estipula que a decisão a tomar no sentido de definir se a presença da autoridade competente estrangeira deve ou não ser autorizada releva da autoridade competente do Estado requerido. O facto de o Estado requerido dispor de poder de decisão nesta matéria não limita de modo algum a obrigação que lhe incumbe de facultar as informações solicitadas ao abrigo do disposto no Artigo 5º. É, pois, normal que um Estado Contratante que rejeite um pedido indique as razões de tal rejeição, invocando, se for caso disso, as disposições dos Artigos 19º ou 21º, ou expondo outros motivos que fundamentem a sua decisão.

93. Se o pedido for aceite, cabe à autoridade competente do Estado requerido indicar a data e o local da verificação, e bem assim os demais elementos considerados necessários, tais como a autoridade ou o funcionário responsável pela verificação, e quaisquer condições especiais que sejam estipuladas com vista à condução da verificação.

94. Todas as decisões respeitantes ao modo como a verificação deve ser conduzida relevam da autoridade ou do funcionário do Estado requerido, responsável pela mesma. Está fora de causa o exercício pelo funcionário estrangeiro de uma autoridade *stricto sensu*, nessa matéria. A verificação fiscal tem lugar sob a direcção do funcionário responsável, a quem cabe decidir em que condições o funcionário estrangeiro pode intervir na condução da verificação. O funcionário estrangeiro pode ser autorizado a prestar colaboração activa (sugerir perguntas, por exemplo) ou ficar confinado a um papel puramente passivo (mera presença na verificação). De qualquer modo, o funcionário estrangeiro fica obrigado a sigilo por força do disposto no Artigo 22º.

#### Número 3

95. Este número prevê que os Estados possam manifestar a sua intenção de não aceitar, como regra geral, os pedidos de outros Estados para participarem nas suas verificações fiscais. Existe uma dupla justificação para esta regra: por um lado, evita que os Estados pouco favoráveis a tal participação tenham que recusar sistematicamente os pedidos de outros Estados neste domínio e, por outro lado, permite evitar a formulação de reservas com a rigidez que estas comportam. Esta disposição estabelece, por consequência, um regime que permite dar conhecimento a todas as Partes de uma atitude de princípio pouco favorável à implementação da participação estrangeira em verificações fiscais, sem que, por isso, rejeite a possibilidade de cooperação nesse campo. A declaração prevista nos termos do nº 3 pode ser introduzida ou retirada a qualquer momento, como acontece com as reservas.

### **Artigo 10º – Informações contraditórias**

96. O presente Artigo visa regulamentar, de algum modo, as reacções face à troca de informações prevista na Secção 1.



97. A situação aqui contemplada é a seguinte: uma Parte obteve de outra Parte informações relativas à situação fiscal de uma pessoa, no âmbito de uma das formas de troca de informações descritas na presente Secção, e confronta essas informações com as que tem em seu poder. Se se afigurar que as informações recebidas estão, em grande parte, em contradição com as que tem em seu poder, o presente Artigo obriga o Estado que recebe as informações a informar o Estado que as facultou, de modo a permitir que este último obtenha esclarecimentos junto do contribuinte. Ambos os Estados consultar-se-ão sobre os resultados desse novo contacto com o contribuinte em causa.

## SECÇÃO II – ASSISTÊNCIA À COBRANÇA

### **Observações sobre o âmbito de aplicação da Secção II**

98. A globalização não só torna mais difícil para a administração fiscal calcular com precisão o montante correcto do imposto devido pelos seus contribuintes, como dificulta também a cobrança do imposto. Os contribuintes podem deter bens no mundo inteiro, mas, de um modo geral, as autoridades fiscais não podem actuar para além das suas fronteiras para garantir a cobrança do imposto devido. Ao aderir à Convenção, um Estado compromete-se, dentro de certos limites (ver Artigo 21º), a recorrer aos poderes que o respectivo direito interno lhe confere para recuperar os impostos devidos a uma outra Parte. Tal como referido no nº 1 do Artigo 11º, o Estado requerido procederá como se se tratasse da cobrança dos seus próprios créditos fiscais, com excepção dos prazos, que são regulados pela legislação do Estado requerente (Artigo 14º), ou dos privilégios (Artigo 15º).

99. A assistência à cobrança de impostos pode incluir medidas em relação não apenas ao próprio contribuinte, mas também a qualquer outra pessoa que, nos termos da legislação do Estado requerente, esteja sujeita ao pagamento de imposto. É a lei do Estado requerente, e não a do Estado requerido, que determina quais as pessoas a quem estas disposições podem ser aplicadas. O mesmo prevê o nº 2 do Artigo 23º, ao estabelecer que os litígios respeitantes à existência de crédito só poderão ser submetidos ao organismo competente do Estado requerente. O Manual da OCDE sobre a aplicação da assistência à cobrança fiscal pode ser útil nesse sentido.

100. Há uma grande diversidade de casos em que outra pessoa que não o próprio contribuinte é responsável pelo pagamento do imposto. Afigura-se, pois, útil citar alguns exemplos de entre os mais frequentes.

101. O caso mais comum é o das pessoas que devem reter o imposto na fonte, ao efectuarem um pagamento que tem a natureza de rendimento para o respectivo beneficiário. Assim, na maioria dos países, os empregadores devem reter o imposto sobre os salários pagos e transferir para o fisco os montantes retidos, que representam os impostos devidos pelos empregados. Retenções na fonte similares são frequentemente efectuadas sobre outros pagamentos, tais como dividendos, juros e royalties.

102. Noutros casos, a lei considera ambas as Partes intervenientes em certos contratos ou transacções como responsáveis pelo pagamento do imposto devido principalmente por uma delas, em virtude desses contratos ou transacções. Esta situação é frequente no caso de impostos indirectos, direitos de importação ou de exportação, e no caso de impostos incidentes sobre as doações entre vivos.

103. Algumas vezes, ainda, é a natureza das relações existentes entre diversas pessoas que acarreta para uma delas a obrigação de pagar o imposto a que outra pessoa está sujeita. Assim, por exemplo, numa sociedade de pessoas, os sócios são, por vezes, solidariamente responsáveis por todas as dívidas da sociedade, pelo que um deles pode ficar obrigado, *inter alia*, ao pagamento dos impostos sobre as vendas devidos pela sociedade.

104. Além disso, temos o caso das pessoas obrigadas ao pagamento de impostos devidos pelos seus antecessores. Assim, alguns Estados consideram o proprietário de um bem imobiliário responsável pelo pagamento dos impostos incidentes sobre esse bem e devidos pelo proprietário precedente relativamente aos anos anteriores à transmissão.

105. É possível estabelecer uma distinção entre os casos mencionados nos parágrafos 100 a 104 *supra* e os casos em que os activos estão na posse de terceiros. Nos primeiros exemplos citados, a pessoa que deve pagar o imposto é pessoalmente responsável. Em contrapartida, na segunda situação, a cobrança pode causar alguns inconvenientes a terceiros, embora os seus bens não sejam normalmente afectados, sendo penhorados apenas os bens pertencentes ao devedor. Refira-se, a título de exemplo, o depósito de fundos ou de outros valores mobiliários em instituições bancárias.

106. A presente Convenção abrange a assistência à cobrança nas duas categorias de situações, a fim de permitir o máximo de eficácia na assistência prestada pelo Estado requerido.

107. Os casos em que uma pessoa é responsável pelo pagamento do imposto devido por outrem podem divergir de modo considerável de Estado para Estado. Tendo em atenção a alínea a) do nº 2 do Artigo 21º, é legítimo perguntar se a assistência prevista ao abrigo do presente Artigo pode ser recusada quando uma pessoa está obrigada ao pagamento do imposto devido por uma outra pessoa de acordo com a legislação do Estado requerente, mas não estaria obrigada segundo a legislação do Estado requerido. Todavia, não há a intenção de fazer funcionar neste caso os limites à assistência previstos nos termos da alínea a) do nº 2 do Artigo 21º, que dizem respeito às medidas de cobrança e não a própria base do crédito fiscal.

108. As Partes que não estejam em condições de prestar assistência na cobrança poderão formular uma reserva ao abrigo da alínea b) do nº 1 do Artigo 30º.

### **Artigo 11º – Cobrança de créditos fiscais**

#### Número 1

109. Este número visa explicitar que, a pedido de uma Parte, o Estado requerido tem a obrigação de agir com vista à cobrança dos impostos devidos ao Estado requerente, desde que o crédito fiscal satisfaça os requisitos previstos no presente Artigo da Convenção. Este número estabelece igualmente o modo como os créditos fiscais do Estado requerente devem ser cobrados pelo Estado requerido. Este deve proceder à cobrança da mesma forma como se se tratasse da cobrança dos seus próprios créditos fiscais, ressalvando as questões relativas a prazos (Artigo 14º) e privilégios (Artigo 15º). Assim, sempre que a legislação do Estado requerido preveja, no que se refere à cobrança de

créditos fiscais, que sejam tomadas medidas por instâncias judiciais, a presente Convenção aplicar-se-á a essas medidas (ver os parágrafos 9 e 10 *supra*).

110. Pode suscitar-se a questão de saber exactamente qual o procedimento que o Estado requerido deve seguir. Com efeito, dado que a Convenção abrange vários tipos de impostos, além dos impostos sobre o rendimento e o património, pode acontecer que o pedido incida sobre um imposto que não existe no Estado requerido. Esta questão não deve levantar grandes dificuldades, porquanto o Estado requerente deve indicar a natureza do imposto para cuja cobrança é solicitada assistência (ver alínea d) do n.º 1 do Artigo 18º). Nesse caso, o Estado requerido seguirá o procedimento que usaria se se tratasse de um crédito fiscal próprio, semelhante ao do Estado requerente ou, na falta deste, qualquer outro procedimento adequado.

111. A referência aos procedimentos do Estado requerido não diz respeito apenas às suas disposições legislativas, mas também às práticas administrativas por ele seguidas. Uma vez que as autoridades responsáveis pela cobrança estão perfeitamente familiarizadas com esses procedimentos, os encargos adicionais que a assistência implica não deverão onerar de forma gravosa o aparelho administrativo do Estado requerido. Podem colocar-se alguns problemas relacionados com a aplicação das disposições do Artigo, por exemplo, quando o custo da cobrança for superior ao montante do crédito. O Estado requerente deve evitar o recurso à Convenção para a cobrança de montantes pouco elevados. Aliás, as Partes podem consultar-se, nos termos do Artigo 24º, a fim de superar eventuais dificuldades. Podem igualmente acordar entre si um montante mínimo relativamente aos créditos cobráveis.

## Número 2

112. Este número especifica as condições em que pode ser formulado um pedido de assistência para fins de cobrança, e contém, a este respeito, uma dupla garantia. Em primeiro lugar, é necessário que os créditos fiscais sejam objecto de um instrumento que permita a sua execução no Estado requerente. Esta disposição visa impedir que a cobrança ocorra no Estado requerido numa fase demasiado precoce do processo, isto é, antes de o imposto ter sido formalmente liquidado. Com efeito, a cobrança de um imposto cujo montante ainda não foi apurado ou determinado pode ser prejudicial para o contribuinte e implicar para o Estado requerido o risco de ser responsabilizado pelas consequências de uma cobrança prematura. Como é evidente, o Estado requerido deve estar também habilitado, ao abrigo do seu direito interno, a proceder à cobrança no momento em que o pedido é formulado.

113. Em segundo lugar, o presente Artigo exige que o montante do imposto devido não seja impugnado. No caso de impugnação do crédito de imposto, em princípio a assistência só poderá ser solicitada se a impugnação tiver sido objecto de uma decisão transitada em julgado. No entanto, o Artigo prevê a possibilidade de as Partes acordarem de outro modo, ou seja, requererem a cobrança sem aguardar a conclusão do processo. Essa possibilidade é de molde a facilitar a cooperação com certos Estados em que os contribuintes dispõem de amplas vias de recurso e garantir que as acções visando aumentar o procedimento não impede a cobrança da dívida. No entanto, o Estado requerente ficaria obrigado, de acordo com o respectivo direito interno, a reembolsar o contribuinte do montante de impostos cobrados indevidamente, acrescido, se for caso disso, das despesas conexas no caso de o recurso interposto por este último ser declarado fundamentado.

114. Sempre que o crédito fiscal seja contra uma pessoa não residente no Estado requerente, correndo, pois, o risco de uma mais deficiente informação, o Artigo introduz uma exigência adicional destinada a aumentar a protecção do contribuinte. Para que a assistência à cobrança possa ser requerida, não basta apenas que o crédito não tenha sido impugnado, sendo igualmente necessário – salvo acordo específico das Partes nesta matéria – que já não seja passível de impugnação. Assim, na ausência de um acordo especial entre as Partes, os recursos de que dispõem o contribuinte e o Estado requerente para impugnar ou fundamentar a validade do crédito fiscal, respectivamente, devem ser esgotados antes da apresentação de um pedido de assistência à cobrança. Contudo, apenas deverão ser esgotadas as vias de recurso em vigor na ordem jurídica interna, ou seja, as vias de recurso ordinário, tais como a reclamação e a excepção de nulidade, e não as vias extraordinárias tais como a acção rescisória ou a revogação de uma sentença proferida. Nos termos da presente disposição, considera-se que um crédito não é susceptível de impugnação pelo simples facto de existirem as referidas vias de recurso. O acordo de princípio entre as Partes no sentido da derrogação dos requisitos relativos à impugnação de créditos fiscais reveste a natureza de um acordo internacional celebrado entre autoridades com poderes para vincular o Estado respectivo, na ordem constitucional interna.

115. Podem suscitar-se problemas específicos no caso de tributação provisória. De facto, sucede com frequência que uma tributação provisória não pode ser impugnada. Tais problemas não afectam directamente o nº 2, embora se possa pôr a questão de saber se o montante global de uma tributação provisória poderá ser considerado como constituindo um montante efectivamente devido, e, portanto, se haverá lugar a um crédito fiscal nos termos da definição constante do Artigo 3º, uma vez que só no caso de tributação definitiva são tidas em consideração todas as circunstâncias específicas. Assim sendo, a cobrança de uma tributação provisória poderia facilmente conduzir, pelo menos em teoria, a um reembolso a favor do contribuinte. Daí resulta que os Estados devem ser cautelosos ao solicitar assistência na cobrança de uma tributação provisória. Nessas circunstâncias, será porventura mais conveniente que o pedido de assistência revista a forma de medidas cautelares.

116. A garantia mencionada no parágrafo 113 *supra* assenta, em certa medida, numa prática administrativa dos Estados, segundo a qual a cobrança da fracção do imposto impugnada é muitas vezes diferida (embora, por vezes, só após prestação de caução pelo contribuinte), ao passo que a fracção não impugnada deverá ser paga dentro dos prazos normais. Neste caso, porém, a existência de impugnação, ainda que respeitante a uma fracção da dívida, pode levantar obstáculos à cobrança da totalidade do crédito no Estado requerido, o que representa uma maior salvaguarda dos direitos do contribuinte.

117. A Convenção procura encontrar um equilíbrio justo entre a necessidade de a Administração fiscal cobrar os impostos que lhe são devidos e o desejo do contribuinte de não pagar mais do que deve. Para esse efeito, o Artigo 12º estipula que o Estado requerido pode tomar, mediante pedido, medidas cautelares a favor do Estado requerente, mesmo quando o crédito fiscal não reúna as condições previstas no nº 2 do presente Artigo. Esta matéria será analisada mais detalhadamente nos Comentários relativos ao Artigo 12º.

### Número 3

118. As disposições do n° 3 visam limitar a assistência em matéria de cobrança de direitos sucessórios ao valor dos bens da herança, de modo a que não seja extensiva ao património individual dos beneficiários da sucessão.

119. Por razões de diversa ordem, afigura-se razoável restringir, em certa medida, as possibilidades de cobrança em função de uma herança ou dos herdeiros. Em primeiro lugar, é perfeitamente plausível que os herdeiros ignorem o facto de o falecido ter deixado dívidas fiscais noutra país. Se, em princípio, não há razão para os proteger a expensas da administração fiscal do Estado requerente, afigura-se no entanto razoável garantir que o respectivo património pessoal não seja confiscado para cobrir o crédito desse Estado, situação que corre o risco de suceder com uma frequência tanto maior quanto mais vasto for o âmbito de aplicação da Convenção. Por outro lado, o direito interno dos vários Estados pode vincular de uma maneira diferente a responsabilidade do herdeiro face às dívidas do falecido, no caso de aceitação incondicional de uma herança. Por último, pode revelar-se extremamente difícil para os herdeiros do *de cujus* com ligações a vários países, determinar se a herança é solvente ou insolvente. Daí que se tenha considerado desejável limitar o âmbito da assistência prestada neste contexto. Ao formular o pedido, o Estado requerente deve indicar ao Estado requerido qual o limite do montante a cobrar, quais os elementos constitutivos do valor da sucessão ou dos bens recebidos por cada beneficiário da herança.

120. Note-se que o disposto neste número é aplicável, antes de mais, aos créditos fiscais em nome do *de cujus*, isto é, não apenas aos impostos liquidados em vida do *de cujus* e ainda não pagos à data da morte, mas também aos impostos incidentes após essa data sobre a herança relativamente ao exercício de uma actividade (imposto sobre o rendimento), propriedade de bens (imposto sobre o património) ou a transacções comerciais realizadas antes dessa data (imposto sobre o volume de negócios), e bem assim aos direitos sucessórios exigíveis pela transmissão dos bens *mortis causa*.

121. Todavia, esta disposição é igualmente aplicável aos impostos a cobrar em sede de herdeiros, ou seja, nos casos em que já tenha tido lugar a partilha dos bens sucessórios no momento da cobrança. O n° 3 estipula que o montante de imposto cobrado a cada um dos beneficiários, relativamente aos quais ainda possa pender um crédito fiscal não deve exceder o valor da sua quota na herança.

122. À primeira vista, poderá parecer que a assistência com vista à cobrança de um crédito fiscal sobre a sucessão de uma pessoa falecida corre o risco de se traduzir, em última instância, na cobrança de um montante global superior ao valor total da herança, tendo em conta, por exemplo, os impostos sobre o rendimento ou sobre o volume de negócios devidos no estrangeiro e que acrescem aos direitos sucessórios. Tal só se verificará se não se tomar em consideração todas as dívidas fiscais do *de cujus* na determinação da herança tributável ou da parte que reverte para os respectivos titulares. Sempre que, na sequência de um pedido de assistência, se constate que não foi tida em atenção uma dívida fiscal do *de cujus*, tal facto justifica normalmente a revisão da tributação conducente à adequada redução do imposto sucessório.

## **Artigo 12º – Medidas Cautelares**

123. Na maior parte dos Estados, a respectiva legislação permite a cobrança total ou parcial do imposto, independentemente do facto de o crédito ter sido impugnado ou poder vir a sê-lo. Todavia, a possibilidade de cobrança no Estado requerido pode extinguir-se entre a data em que o Estado requerente pode, ele próprio, proceder à cobrança e a data em que a assistência à cobrança pode ser solicitada. A fim de preservar os direitos do Estado requerente, a Convenção permite-lhe solicitar ao outro Estado que sejam tomadas medidas cautelares, mesmo que não esteja ainda em situação de requerer a sua assistência com vista à cobrança. De entre as medidas possíveis, poder-se-á referir ao arresto e ao arrolamento dos bens do contribuinte de modo a garantir a cobrança posterior da dívida.

124. O presente Artigo não define todas as condições exigidas para que sejam tomadas medidas cautelares. Com efeito, esses requisitos podem variar consoante os Estados. A Convenção reconhece esta situação, estabelecendo porém uma única condição que deve ser respeitada em qualquer caso, ou seja, a exigibilidade da determinação prévia do montante do imposto, ainda que de forma provisória ou parcial (ver também o parágrafo 115 *supra*).

125. À semelhança do que se passa em matéria de assistência à cobrança, é evidente que o pedido de medidas cautelares só poderá ser formulado desde que o Estado requerente não possa tomar tais medidas.

126. O Estado requerente deverá indicar, em cada caso, em que fase se encontra o processo de liquidação ou de cobrança. Só então o Estado requerido deverá examinar se, no caso em apreço, o seu direito interno ou a sua prática administrativa lhe permitem tomar medidas cautelares.

127. De assinalar, designadamente, que, na medida em que sejam tomadas antes do início do processo de cobrança propriamente dito, as medidas cautelares ocorrem muitas vezes num momento em que tanto a existência como o montante do crédito fiscal podem ainda ser impugnados no Estado requerente. É evidente que a referida impugnação não implica a suspensão de medidas cautelares, que consistem essencialmente em poderem ser tomadas enquanto se aguarda a conclusão do processo administrativo ou judicial relativa ao crédito fiscal.

## **Artigo 13º – Documentos apensos ao pedido**

### Número 1

128. Em conformidade com a presente secção, um crédito fiscal gerador de um pedido de assistência deve preencher certos requisitos, cuja aplicação tem lugar apenas entre o Estado requerente e o Estado requerido. O Artigo 13º trata do modo como é assegurado o cumprimento desses requisitos.

129. Em primeiro lugar, o Estado requerente deve declarar que o crédito diz respeito a um imposto a que a Convenção se aplica. Não existem requisitos formais quanto à referida declaração. Tratando-se de um pedido de assistência à cobrança, o Estado requerente deverá atestar igualmente que o crédito não foi impugnado ou, no caso de uma pessoa que não é residente desse Estado, que não pode ser impugnado (alínea a), sem prejuízo

da possibilidade da excepção prevista no nº 2 do Artigo 11º (ver parágrafos 113-115 *supra*).

130. Em simultâneo com o pedido de assistência, o Estado requerente deve apresentar também uma cópia oficial do título executório do seu próprio território, a fim de fazer prova de que a cobrança do crédito pode ser aí levada a efeito (alínea b). A alínea b) visa facultar ao Estado requerido um documento que o habilite a desencadear acções de cobrança. Este texto diz respeito apenas ao instrumento que permite a cobrança do crédito fiscal, sem especificar de que tipo de documento se trata. De facto, uma Convenção não pode conter mais especificações relativamente ao referido instrumento, o qual decorre do direito interno do Estado requerente. Esta questão é aprofundada nos comentários respeitantes ao nº 2 do presente Artigo.

131. Se a legislação exigir outros documentos para a cobrança efectiva ou para a implementação de medidas cautelares, o Estado requerente deverá apresentar também uma cópia oficial desses documentos (alínea c).

132. A natureza exacta dos documentos referidos nas alíneas b) e c) deverá ser clarificada pelas autoridades competentes, por exemplo, no quadro das condições de aplicação da Convenção (nº 1 do Artigo 24º). No caso de impugnação do crédito fiscal, deverá ser apenas ao pedido de assistência uma cópia da decisão proferida sobre a matéria em causa, segundo o disposto na alínea c). O Estado requerente deverá indicar igualmente se, após a referida decisão, subsistem outras vias de recurso. Na afirmativa, só depois de decorridos os prazos para a efectivação desses recursos se poderá afirmar que o crédito fiscal já não é passível de impugnação.

## Número 2

133. A partir do momento em que tenha recebido um pedido de assistência que cumpra os requisitos previstos na Convenção, o Estado requerido tomará as medidas necessárias com vista à cobrança do crédito fiscal do Estado requerente. Para esse efeito, as autoridades do Estado requerido necessitam de uma autorização ou de um título que as habilite a levar a cabo as medidas executivas. É a esse título que se refere o nº 2. O texto visa esclarecer a necessidade de prever os procedimentos que permitam dar seguimento à execução pelas vias administrativas no Estado requerido e enumera as formas de alcançar este objectivo. Os Estados Contratantes deverão acordar entre si a forma como o Estado requerido deve emitir um título executório, nos termos do disposto no nº 1 do Artigo 24º (último período).

134. Alguns Estados aceitam um instrumento estrangeiro como título executório no seu próprio território. Outros Estados, porém, só podem cobrar o crédito fiscal do Estado requerente no seu território mediante disposições especiais, que podem revestir natureza diversa: o instrumento que permite efectuar a execução no Estado requerente deve ser aceite ou homologado no Estado requerido, ou deverá ser complementado ou substituído por um instrumento que permita prosseguir a execução no território do Estado requerido.

## Artigo 14º – Prazos

135. Tem-se evitado a utilização de expressões como “prazo de prescrição” (*délai de prescription* ou *period of limitation*), que nem sempre são entendidas de maneira uniforme nos diversos ordenamentos jurídicos. O que se visa aqui é a norma legal que

estabeleça a desobrigação de cumprimento por parte do devedor depois de decorrido um certo lapso de tempo.

#### Número 1

136. Quando um Estado procede à cobrança, de acordo com os seus procedimentos próprios, de impostos devidos a um outro Estado, coloca-se a questão de saber qual o Estado cuja legislação deve regular o prazo para além do qual o crédito fiscal deixa de ser exigível. Por um lado, o Estado requerido poderia mostrar-se relutante em prestar assistência quando o prazo respectivo, mais curto do que o do Estado requerente, tivesse expirado. Por outro lado, quando esse prazo é mais curto no Estado requerente do que no Estado requerido e já tiver expirado, é evidente que o primeiro Estado deixa de poder solicitar a assistência do segundo. No entanto, o problema subsiste quando o prazo do Estado requerente expira depois de apresentado o pedido de assistência, dado ser possível argumentar já não haver lugar à prestação de assistência quando o próprio Estado requerente já não pode proceder à cobrança do imposto.

137. Quando os prazos variam de Estado para Estado, existem várias soluções possíveis: uma delas seria a de aceitar o prazo do Estado requerente, outra a de acolher o prazo do Estado requerido, e, por último, uma terceira consistiria na adopção do prazo mais curto.

138. As opiniões divergem quanto à solução a adoptar numa Convenção, neste domínio. Segundo uns, é o prazo do Estado requerido que deve ser aplicado: se o Estado requerido tivesse de se sujeitar a prazos diferentes dos prazos aplicáveis à cobrança dos seus próprios créditos fiscais, correria o risco de afectar a segurança jurídica e a coerência do seu direito interno. No entanto, há quem defenda a adopção do prazo do Estado requerente. O argumento principal é o de que o Estado requerido se limita a prestar assistência com vista à cobrança de um crédito que teve origem noutra ordenamento jurídico, o qual regulamenta, indubitavelmente, a sua criação e extinção. Assim sendo, enquanto o prazo previsto pela legislação do Estado requerente não tiver expirado, o crédito subsiste e pode ser cobrado.

139. Na presente Convenção, o nº 1 prevê que as questões relativas ao prazo para além do qual o crédito fiscal deixa de ser exigível serão reguladas exclusivamente pela legislação do Estado requerente. Uma vez que é essa legislação, e só ela, que se aplica, o crédito subsiste enquanto não tiver prescrito por força da referida legislação, mesmo que o prazo tenha expirado no Estado requerido.

140. Segundo uma abordagem totalmente distinta, teria sido igualmente possível não incluir uma disposição específica nesta matéria, podendo o Estado requerido invocar o Artigo 21º para recusar a prestação de assistência nos casos em que os prazos do Estado requerente ultrapassem os seus próprios prazos. No entanto, foi considerado desejável resolver o problema decorrente de diferenças existentes entre os prazos de ambos os Estados através de uma disposição específica. Daí que o nº 1 proponha uma solução específica para este problema.

141. O segundo período do nº 1 do Artigo exige que o Estado requerente, ao formular o pedido, forneça informações relativas a esse prazo. A indicação mais importante será, em regra, a data de prescrição do crédito, embora nalguns casos outros elementos se possam revelar úteis.



## Número 2

142. O pedido de assistência à cobrança não afecta as possibilidades de que dispõe o Estado requerente de suspender ou de interromper o prazo referido no nº 1, como previsto na sua legislação. Não deve ser inserida na Convenção nenhuma disposição neste sentido, visto que nos termos do disposto no nº 1 as questões relativas a esse prazo são reguladas pela lei do Estado requerente.

143. No entanto, o Estado requerido, quando procede à cobrança de um crédito estrangeiro nos termos da sua prática e direito interno, pode ter de tomar medidas para interromper ou suspender esse prazo, não sendo certo que tais medidas produzam o mesmo efeito face à legislação do Estado requerente. Com o propósito de clarificar a situação, o nº 2 indica que os actos praticados no Estado requerido para interromper ou suspender esse prazo produzirão o mesmo efeito face à legislação do Estado requerente.

144. Significa isto que quando o Estado requerido toma medidas nesse sentido, essas medidas terão para o Estado requerente os mesmos efeitos que teriam se fosse o Estado requerente a tomá-las. Assim, por exemplo, se o Estado requerido tomar num determinado momento uma medida que constitua o ponto de partida para um novo prazo se se tratar de um crédito seu, o Estado requerente dispõe, a partir dessa mesma data, de um novo prazo de duração igual à prevista na sua própria legislação, por força do disposto no nº 2.

145. Dado que tanto o Estado requerente como o Estado requerido podem suspender ou interromper esse prazo, daí resulta que devem comunicar um ao outro as medidas tomadas para o efeito. No seu próprio interesse e, tal como previsto no nº 1, o Estado requerente manterá o Estado requerido ao corrente das medidas que tomar. Por outro lado, segundo o disposto no nº 2, o Estado requerido deve informar o Estado requerente sobre as medidas tomadas, uma vez que é a lei do Estado requerente que regula o prazo e é a este último que compete, antes de mais, zelar no sentido de que o crédito respectivo possa sempre ser exigido.

## Número 3

146. Existem algumas diferenças importantes entre os regimes jurídicos em matéria de duração dos prazos para além dos quais a exigibilidade dos créditos cessa. Tendo em atenção a vontade expressa por um grande número de Estados no sentido de não serem obrigados a dar seguimento a pedidos de assistência muito antigos, este número inclui uma disposição que prevê a não obrigatoriedade de dar cumprimento a um pedido de assistência “apresentado após um período de quinze anos a contar da data do título executório original”.

147. O período de quinze anos permite remover a obrigatoriedade de prestação de assistência relativamente a créditos muito antigos, mas, ao mesmo tempo, constitui um prazo suficientemente lato para que possam ser resolvidos a nível interno eventuais conflitos quanto à existência ou validade de um crédito, antes de requerer a assistência prevista no âmbito da Convenção. O prazo é contado a partir da data do título executório original. Por título executório original entende-se o primeiro título emitido, permitindo a execução no Estado requerente, segundo o disposto na alínea b) do nº 1 do Artigo 13º. Algumas legislações exigem, de facto, que o título executório seja renovado; neste caso, é o primeiro título que deve ser tomado em consideração. A data do título executório

original pode ser facilmente determinada com precisão, o que permite evitar investigações ou conflitos em matéria de interrupção de prazos.

### **Artigo 15º – Privilégios**

148. Com o propósito de salvaguardar o mais possível a cobrança dos respectivos impostos, os Estados incluem, regra geral, na sua legislação interna disposições que visam privilegiar os seus créditos fiscais face aos créditos de outros credores. Este privilégio é patente quando os bens do contribuinte são objecto de apreensão por exemplo, em caso de falência. Pode acontecer que certas categorias de impostos onerem, prioritariamente, determinados bens, ou que a legislação atribua aos créditos fiscais, no seu conjunto, um privilégio legal sobre os bens imobiliários, por exemplo.

149. O Artigo prevê que o crédito fiscal, cuja cobrança dá origem à assistência, não beneficie, no Estado requerido, de nenhum privilégio especialmente atribuído aos créditos fiscais desse Estado. Isto significa que os privilégios de que beneficia o Estado requerido para efeitos da cobrança dos seus créditos fiscais não são automaticamente extensivos aos créditos fiscais ao Estado requerente. Há várias razões para que assim seja. Em primeiro lugar, se os residentes de um Estado têm conhecimento dos tributos impostos por esse Estado e dos privilégios de que beneficiam os respectivos créditos fiscais, não têm que conhecer também os privilégios conexos com os créditos fiscais de um outro Estado. Seria extremamente desagradável para os credores de um Estado constatar que as vias de cobrança de que dispõem e que já estão limitadas pela prioridade atribuída aos créditos fiscais desse Estado, são também preteridas por força da prioridade dada aos créditos fiscais de um outro Estado. Existem outros motivos para que seja recusada a atribuição de um privilégio no Estado requerido relativamente aos créditos fiscais do Estado requerente. Evita-se deste modo a concorrência de privilégios afectos aos impostos dos dois Estados e ainda a dificuldade em estabelecer regras especiais a esse respeito.

150. A norma segundo a qual um crédito fiscal do Estado requerente não deve beneficiar de qualquer eventual privilégio afecto aos créditos fiscais do Estado requerido é de aplicação absoluta, “ainda que o processo de cobrança utilizado seja o que é aplicado aos seus próprios créditos fiscais” (do Estado requerido). Pretende-se impedir, deste modo, que a aplicação aos créditos fiscais do Estado requerente de certas normas processuais em vigor no Estado requerido e, normalmente, destinadas aos seus próprios créditos, não venha a traduzir-se, de facto, na concessão de privilégios injustificados aos créditos fiscais do Estado requerente.

151. No entanto, o Artigo não limita de modo algum a possibilidade de o Estado requerido, assim como de qualquer outro credor, obter garantias em conformidade com o direito comum, no sentido de salvaguardar o crédito fiscal do Estado requerente, por exemplo, mediante o registo de uma hipoteca sobre bens imóveis.

### **Artigo 16º – Pagamento diferido**

152. Em determinadas circunstâncias, a legislação interna dos Estados permite a atenuação, em casos concretos, da plena execução da legislação relativa à cobrança de créditos fiscais. Além disso, maior parte dos Estados tem vindo a introduzir de forma progressiva um conjunto de práticas administrativas de atenuamento, nesta área.

153. O presente Artigo clarifica uma regra decorrente do disposto no nº 1 do Artigo 11º: a possibilidade de conceder o diferimento do pagamento ou o pagamento escalonado quando a legislação ou prática administrativa do Estado requerido o preveja. Esta disposição não se destina a contemplar os casos em que é autorizado um prorrogamento, durante um curto período de tempo, com o propósito exclusivo de permitir que o contribuinte mobilize recursos com vista à liquidação da respectiva dívida fiscal. No entanto, toma em linha de conta o elemento essencial da flexibilidade, que figura na maioria dos processos de cobrança, face a uma situação financeira muito difícil ou quando o contribuinte se confronta com dificuldades na realização de determinados bens num curto lapso de tempo. Será, normalmente, do interesse de ambos os Estados encontrar uma solução prática e equitativa para esses problemas concretos.

154. Em virtude da aplicação de uma regra geral constante do Artigo 20º (resposta ao pedido de assistência), exige-se que o Estado requerido informe o Estado requerente antes de conceder um pagamento diferido ou autorizar um pagamento escalonado. Este requisito não se destina apenas a manter o Estado requerente informado sobre a proposta, dando-lhe igualmente a oportunidade de fornecer, nesse momento ou posteriormente, informações susceptíveis de indicar que o benefício acordado ao contribuinte não se justifica no caso concreto. No entanto, e regra geral, quando se chegue a acordo com o contribuinte no Estado requerido, esse acordo não deve ser posto em causa, a menos que intervenham circunstâncias especiais novas: por exemplo, se o contribuinte beneficiar de uma entrada significativa de novos activos, ou se se constatar que havia sonegado a existência de determinados bens.

155. No caso de divergência entre os dois Estados quanto à concessão do diferimento do pagamento, convém não esquecer que o Estado requerente se viu impossibilitado de cobrar os respectivos impostos e que, a partir desse momento, é a legislação e a prática administrativa do Estado requerido que regem o processo de cobrança. Naturalmente, tanto o Estado requerido como o Estado requerente mantêm a possibilidade de tomar, se necessário, as medidas cautelares previstas no Artigo 12º de modo a disporem de uma garantia suplementar quando as condições de pagamento diferido foram acordadas em concertação com o contribuinte.

156. No entanto, quando o Estado requerente está disposto a conceder aos seus contribuintes um diferimento de pagamento superior ao previsto na legislação do Estado requerido, não há nenhuma razão para que este seja menos compreensivo face aos contribuintes do Estado requerente do que este último. O Estado requerente deve deixar este aspecto bem esclarecido, no momento da apresentação do seu pedido. Deve igualmente informar o Estado requerido sobre qualquer decisão de suspender a acção durante um certo período de tempo (ver comentários ao Artigo 18º).

### **SECÇÃO III – NOTIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS**

#### **Artigo 17º – Notificação de documentos**

##### Número 1

157. Os Estados confrontam-se muitas vezes com dificuldades na notificação de documentos no estrangeiro (por exemplo, no caso de um crédito fiscal de um não-residente). Assim, a Convenção prevê a prestação de assistência administrativa entre os

Estados Contratantes, neste domínio. Se, em princípio, essa assistência pode ser solicitada nas diversas fases do processo fiscal, a assistência relativa à notificação de documentos no âmbito do presente Artigo diz respeito, fundamentalmente, à fase de liquidação do imposto. Nestas circunstâncias, pretende-se assegurar, na medida do possível, que o contribuinte recebeu os documentos, avisos ou as notificações de modo a evitar que sejam tomadas medidas executórias em relação a um contribuinte que ignora a existência da sua dívida fiscal ou peca simplesmente por negligência. A notificação deve ser utilizada sempre que se afigure necessária ao cumprimento da missão da administração fiscal ou à protecção dos contribuintes, no quadro da Convenção, e não pode ser aplicada noutras circunstâncias, designadamente em auditorias contabilísticas com outros fins que não sejam fiscais. Ao acordarem entre si o modo de aplicação desta disposição, tal como previsto no nº 1 do Artigo 24º, os Estados poderão indicar se, no âmbito das relações entre ambos, pretendem ser informados sobre o teor dos documentos notificados. O Estado requerido poderá, se necessário, invocar a alínea b) do nº 2 do Artigo 21º para contestar uma notificação que, em si mesma ou nas suas implicações, considere contrária à ordem pública.

158. Na grande maioria dos países, a possibilidade de cobrar o imposto não depende da recepção efectiva dos documentos pelo contribuinte. A maior parte dos Estados estabelecem nos respectivos regulamentos internos a forma como os documentos devem, normalmente, ser levados ao conhecimento do contribuinte. Existem também regras respeitantes aos casos de contribuinte residentes no estrangeiro ou cujo endereço é desconhecido (por exemplo, os documentos são encaminhados através das missões consulares ou afixados em edifícios públicos). Em geral, a cobrança pode ter lugar mesmo quando não haja a certeza de o contribuinte ter recebido o aviso de cobrança ou o aviso final.

159. Pelos motivos expostos no parágrafo precedente, a incerteza que subsiste quanto aos resultados da notificação de documentos não constitui, na maioria dos casos, um impedimento legal face à autorização de assistência à cobrança. Refira-se, aliás, que a notificação de documentos constitui para o Estado requerido um encargo administrativo adicional. Por conseguinte, a omissão de uma cláusula deste tipo não seria susceptível de afectar gravemente a Convenção. De qualquer forma, esta disposição confere ao contribuinte uma garantia adicional, podendo ainda reforçar o processo de cobrança e, nalguns casos, induzir o contribuinte ao pagamento do imposto e, assim, tornar desnecessário qualquer outro tipo de assistência. No entanto, os Estados Contratantes impossibilitados de prestar este tipo de assistência podem formular uma reserva ao abrigo da alínea d) do nº 1 do Artigo 30º.

## Número 2

160. Este número trata do procedimento que deve ser seguido pelo Estado requerido com vista à notificação dos documentos do Estado requerente. O Estado requerido notificar esses documentos como se se tratasse dos seus próprios documentos, ou seja, de acordo com o procedimento previsto na sua legislação interna relativamente aos documentos de natureza análoga (alínea a).

161. Nalguns casos, porém, o Estado requerente tem preferência por um determinado método de notificação. Essa preferência pode ficar expressa aquando do envio do pedido de assistência. O Estado requerido deverá, então, notificar os documentos segundo o

método solicitado, desde que o mesmo se encontre previsto no seu direito interno. Caso contrário, deverá usar o método mais próximo previsto na sua legislação (alínea b).

### Número 3

162. Conquanto os Estados possam acordar em prestar assistência mútua nesta matéria, é evidente que daí resultará um acréscimo de trabalho dado que esse procedimento exige a intervenção das duas administrações fiscais. Uma maneira de obviar a essa sobrecarga de trabalho consiste em enviar directamente ao contribuinte, por via postal, os avisos de liquidação, os avisos de cobrança e outros documentos, entendendo-se, porém, que o envio por correio nem sempre terá o valor de uma notificação oficial face à legislação do Estado que procedeu à liquidação do imposto. Essa possibilidade está prevista no n.º 3.

163. Na maioria dos países, o recurso aos respectivos serviços postais parece não suscitar qualquer problema. No entanto, pode acontecer que alguns Estados consideram uma violação da sua soberania, quando um Estado utiliza os seus serviços postais a fim de notificar os seus actos oficiais aos residentes desses Estados, o que é susceptível de causar dificuldades. Afigura-se, aliás, que as Convenções de Haia sobre Processo Civil não consideram como adquirida a utilização por um Estado dos serviços postais de outro Estado para fins de notificação de actos oficiais, o que justifica a inclusão de uma disposição específica na Convenção. Os Estados Contratantes que não estejam em condições de aceitar esta disposição podem formular uma reserva nos termos da alínea e) do n.º 1 do Artigo 30.º, sobre a utilização dos seus serviços postais.

### Número 4

164. A Convenção constitui um meio adicional aos meios de que dispõe o Estado requerente com vista à comunicação de documentos. Nenhuma disposição do presente Artigo ou dos demais Artigos da Convenção visa impedir um Estado Contratante de aplicar os seus próprios procedimentos em matéria de notificação de documentos num outro Estado se a legislação desse outro Estado o permitir, ou invalidar a utilização de tais procedimentos. Este aspecto reveste-se de particular interesse para os Estados requerentes em situação de poderem notificar os documentos por outras vias (por exemplo, a um representante do contribuinte domiciliado no seu próprio território, ou através de editais). Embora esses métodos não garantam, necessariamente, que o contribuinte receba a notificação, considera-se que a notificação foi recebida pelo contribuinte.

### Número 5

165. Nalguns casos, a pessoa a quem o documento é notificado poderá desconhecer a língua em que o mesmo está redigido. O n.º 5 dá resposta a esta eventualidade. Caso um contribuinte tenha dificuldades reais na compreensão da língua e a autoridade competente não tenha dúvidas quanto a esse facto, o presente número prevê uma solução bastante semelhante à solução acolhida pelo Artigo 7.º da Convenção Europeia sobre a Notificação no Estrangeiro de Documentos em Matéria Administrativa (STE\* n.º 94).

---

\* Série de Tratados Europeus.

## CAPÍTULO IV – DISPOSIÇÕES COMUNS ÀS DIVERSAS FORMAS DE ASSISTÊNCIA

### Artigo 18º – Informações a prestar pelo Estado requerente

#### Número 1

166. O Estado requerido deve ser informado sobre o serviço do Estado requerente que está na origem do pedido de assistência. Dado que, em regra, a autoridade competente que formula o pedido ao outro Estado não tem directamente a seu cargo o trabalho efectivo relativo ao caso em questão, a referida informação é útil tanto para o Estado requerido como para o contribuinte, num processo de cobrança. Essa informação facilita à autoridade competente do Estado requerido os contactos e, bem assim, a obtenção de informações adicionais que se revelem necessárias a fim de dar satisfação ao pedido. Em relação ao contribuinte, especifica também qual o crédito fiscal em causa.

167. As informações recebidas serão tanto mais úteis quanto mais detalhados forem os elementos fornecidos pelo Estado requerente. Segundo o disposto neste número, o Estado requerente é convidado a fornecer ao Estado requerido todas as informações disponíveis susceptíveis de ajudar a identificar a pessoa ou um grupo ou classe definível de pessoas envolvidas. A Convenção foi alterada em 2010 para esclarecer este ponto. A pessoa em causa, ou o grupo ou classe definível de pessoas em causa, pode ser o contribuinte propriamente dito ou, eventualmente, qualquer outra pessoa, como seja o promotor de esquemas fiscais ou outros intermediários envolvidos. Conforme indicado anteriormente no parágrafo 50, isto não significa que as Partes possam pedir indiscriminadamente informações (*fishing expeditions*).

168. A alínea c) prevê a possibilidade de o Estado requerente indicar a forma como deseja receber as informações, o que permite, se tal for possível, que as informações sejam comunicadas pelo Estado requerido sob a forma desejada (ver Comentários ao nº 3 do Artigo 20º).

169. Sempre que se trate de um pedido de assistência à cobrança ou de medidas cautelares, o pedido deverá igualmente precisar a natureza do imposto visado e o montante do crédito. Esta informação é necessária de modo a permitir ao Estado requerido a definição das regras da respectiva legislação e da sua prática administrativa aplicáveis à cobrança ou medida cautelar. Os pedidos de notificação de certos documentos devem, pelas mesmas razões, indicar a natureza dos documentos a notificar.

170. No caso de um pedido de assistência para efeitos de cobrança ou de medidas cautelares, o pedido deverá incluir, além disso, o máximo de elementos relativos ao crédito, isto é, deve mencionar claramente, se for caso disso, o imposto propriamente dito, os juros de mora, as coimas e as despesas já realizadas no Estado requerente. Essa informação é susceptível de esclarecer o contribuinte e permitir, por exemplo, que o Estado requerido proceda à repartição dos pagamentos parciais entre os diferentes elementos do crédito. O Estado requerente deve indicar também o calendário das cobranças e as possibilidades de escalonamento dos pagamentos, nos termos da sua legislação fiscal.

171. Por razões de ordem prática, o pedido de assistência deverá especificar os bens conhecidos sobre os quais a cobrança do crédito poderá ser efectuada, o que poderá agilizar e acelerar a cobrança ou as medidas cautelares no Estado requerido e evitar que este tenha de investigar a existência de tais bens antes de poder satisfazer o pedido. No entanto, se o pedido disser respeito a um devedor residente no Estado requerido, este estará em melhor situação do que o Estado requerente para conhecer as possibilidades de cobrança ou as medidas cautelares. Neste caso, o Estado requerente não é obrigado a fornecer no seu pedido informações que só poderia obter após uma investigação demorada.

172. Por último, quando o Estado requerente apresenta um pedido de assistência, deve indicar se o mesmo é compatível com o seu direito interno ou com a sua prática administrativa e se esgotou todos os meios disponíveis no seu próprio território, na acepção alínea g) do nº 2 do Artigo 21º. De facto, se estas condições não forem satisfeitas, o Estado requerido não é obrigado a dar seguimento ao pedido de assistência. Trata-se de permitir que o Estado requerido, sem necessidade de proceder a investigações sobre a legislação e a prática do Estado requerente, ou sobre as possibilidades de cobrança no território deste Estado, pondere as possíveis consequências de uma resposta ao pedido e opte pelo procedimento mais adequado.

Número 2

173. É evidente que as autoridades competentes de ambos os Estados devem manter-se informadas relativamente a quaisquer desenvolvimentos relativos ao crédito fiscal a cobrar ou ao contribuinte, que ocorra após a apresentação do pedido. Regra geral, o Estado requerente deve fazer tudo ao seu alcance para mitigar o ónus que recai sobre o Estado requerido em virtude do pedido de assistência.

### **Artigo 19º – Possibilidade de recusar um pedido**

*[SUPRIMIDO]*

### **Artigo 20º – Resposta ao pedido de assistência**

174. Se dois Estados acordarem em prestar assistência mútua administrativa, é óbvio que têm a intenção de manter relações regulares. Não obstante, o presente Artigo clarifica esta questão, especificando a forma como o Estado requerido deverá responder normalmente a um pedido de assistência.

Número 1

175. O disposto neste número exige que o Estado requerido informe, logo que possível, o Estado requerente sobre as medidas tomadas e os resultados da assistência prestada. Se as medidas tomadas pelo Estado requerido não forem susceptíveis de produzir resultados a curto prazo, será útil para o Estado requerente tomar conhecimento de que foi dado seguimento ao seu pedido e que o processo está em curso. Quanto à obrigatoriedade de dar a conhecer os resultados da assistência, a mesma traduz uma evidência, ou seja, que o Estado requerente espera que o Estado requerido lhe dê conhecimento, o mais breve possível, de que foi efectuada a investigação, tomada a medida cautelar, notificados os documentos, ou, na impossibilidade de satisfazer o pedido, o informe do facto assim que decidir dar por concluídas as iniciativas tomadas para atender ao pedido formulado.

## Número 2

176. Este número prevê que o Estado requerido deverá igualmente apresentar uma justificação se decidir não prestar assistência. É importante que o Estado requerente seja informado sobre os motivos da recusa, não só por razões de cortesia, mas também para lhe dar a oportunidade de corrigir ou de completar o pedido, se possível. No entanto, o Estado requerido, em princípio, não é obrigado a justificar detalhadamente os motivos que o levaram a recusar o pedido (por exemplo, o motivo por que considera que certas medidas colidem com considerações de ordem pública).

## Número 3

177. A disposição constante deste número destina-se a garantir que as informações fornecidas ao Estado requerente se revestem para si da maior utilidade, ao prever que as mesmas sejam fornecidas sob a forma pretendida pelo referido Estado. Isso pressupõe, evidentemente, que o Estado requerente tenha indicado antecipadamente a forma como desejava receber as informações (ver parágrafo 168 *supra*). Esta obrigação, face ao Estado requerido, é condicional, só se verifica se o Estado referido “estiver em situação de o fazer.”

### **Artigo 21º – Protecção das pessoas e limites à obrigação de prestação de assistência**

178. O presente Artigo reveste-se de particular importância na consecução de um equilíbrio satisfatório entre a necessidade de assegurar a efectiva assistência mútua administrativa em matéria fiscal e a necessidade de conceder garantias aos contribuintes e também ao Estado requerido. O Artigo contém uma série de disposições que, consoante o caso, podem ser relevantes para todas as formas de assistência abrangidas pela Convenção (por exemplo, as alíneas a), b), e), f) e g) do nº 2), apenas para a assistência na cobrança (por exemplo, a alínea h) do nº 2) ou apenas para a troca de informações (por exemplo, as alíneas c) e d) do nº 2, e os nºs 3 e 4).

## Número 1

179. O disposto no nº 1 indica de maneira explícita o que está implícito ao longo da Convenção, designadamente, que os direitos e as garantias de que beneficiam as pessoas por força da legislação e das práticas administrativas nacionais não são de forma alguma afectados pela Convenção (ver também o parágrafo 181). No entanto, como mencionado nos parágrafos 8 e 24 *supra*, a legislação e as práticas administrativas internas do Estado requerido que prevêm esses direitos e garantias não devem ser aplicados de modo a prejudicar que o objecto e a finalidade da Convenção. Esses direitos e garantias de natureza procedimental também incluem os direitos conferidos às pessoas, que relevam de acordos internacionais aplicáveis em matéria de direitos humanos.

180. Por exemplo, a legislação de alguns países comporta procedimentos de notificação das pessoas que forneceram informações e/ou do contribuinte que é objecto da investigação prévia à assistência administrativa. Esses procedimentos de notificação podem constituir um aspecto importante dos direitos previstos na legislação nacional. Podem contribuir para prevenir erros (por exemplo, em casos de confusão de identidade) e facilitar a assistência (permitindo que os contribuintes notificados cooperem voluntariamente com a administração fiscal do Estado requerente). No entanto, espera-se que os procedimentos de notificação, tendo em atenção as circunstâncias específicas do pedido, não sejam aplicados de maneira a prejudicar o objecto e a finalidade da Convenção e a entravar os esforços do Estado requerente. Dito de outro modo, as Partes não



devem impedir nem retardar indevidamente a assistência administrativa efectiva. Por exemplo, é expectável que os procedimentos de notificação prevejam excepções à notificação prévia, como é o caso em que o pedido de informações tem um carácter muito urgente, ou em que a notificação é susceptível de comprometer as hipóteses de a investigação conduzida pelo Estado requerente ser bem sucedida. Uma Parte que, em virtude do seu direito interno, é obrigada a notificar à pessoa que forneceu as informações e/ou ao contribuinte que foi proposta uma troca de informações, deve notificar por escrito as outras Partes quanto a essa obrigação e sobre as consequências que daí advêm face às respectivas obrigações em matéria de assistência administrativa nos termos da presente Convenção.

181. Além disso, como é claramente indicado nos n.ºs 3 e 4 do presente Artigo, os direitos e as garantias a que se refere o n.º 1 não podem ser interpretados no sentido de permitir que o Estado requerido se recuse a prestar informações pelo simples facto de não necessitar dessas informações para os seus fins tributários, ou porque as informações são detidas por um banco, por outra instituição financeira, por um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

#### Número 2

182. O disposto no n.º 2 indica os limites da obrigatoriedade de prestação de assistência, pelo que pode constituir uma garantia adicional para o contribuinte. Embora não seja concebida como uma disposição imperativa que implicaria para o Estado requerido a sua sujeição aos limites correspondentes sempre que dê cumprimento a pedidos de assistência, é evidente que alguns Estados agem unicamente no preciso âmbito desses limites. Esta disposição transpõe, na medida do possível, para uma Convenção deste tipo, o princípio da reciprocidade que sempre regeu a cooperação internacional sob a forma de assistência administrativa em matéria fiscal.

183. O presente número consagra em primeiro lugar (alínea a) o princípio geral segundo o qual o Estado requerido não é obrigada a tomar medidas não conformes com a sua própria legislação. A obrigação de assistência é ainda atenuada pelo facto de ao Estado requerido não ser exigido o recurso aos poderes previstos na sua legislação interna, mas que habitualmente não aplica na prática. De igual modo, o Estado requerido também não é obrigada a recorrer aos poderes que lhe são conferidos no âmbito do seu direito interno, mas de que o Estado requerente não dispõe no seu próprio território. Assim, se o Estado requerente, de acordo com seu direito interno, não dispuser do poder de tomar medidas cautelares, o Estado requerido pode recusar-se a tomar tais medidas em benefício daquele. Do mesmo modo, se o Estado requerente não puder proceder ao arresto de determinados bens para fins de cobrança de um crédito fiscal, o Estado requerido não é obrigado a efectuar o arresto de tais bens, no quadro da assistência à cobrança. Em suma, o Estado requerido apenas é obrigado a executar as competências e os procedimentos comuns a ambos os Estados, isto é, aqueles de que cada um dos Estados dispõe nos termos da sua legislação e prática interna. Esta regra permite que o Estado requerido impeça o Estado requerente, ao solicitar assistência, disponha indirectamente de poderes mais amplo do que os poderes que lhe são conferidos pela sua própria legislação. Este princípio confere ao Estado requerido a faculdade, e não a obrigação, de recusar a assistência.

184. No entanto, prevê-se uma exceção ao princípio estabelecido na alínea a), no domínio dos prazos em matéria de cobrança de créditos fiscais, com o Artigo 14º a estipular claramente que a única legislação aplicável é a do Estado requerente. Os Comentários relativos ao Artigo 14º analisam este problema em detalhe.

185. Outro motivo invocado para o indeferimento do pedido de assistência (alínea b) é o seguinte: não é admissível que um Estado comprometa a ordem pública no seu próprio território em benefício de um outro Estado.

186. Note-se que o termo “medidas” utilizado nas alíneas a) e b) não visa as formas de assistência previstas na Convenção (por exemplo, o envio de informações ao Estado requerente), mas os actos internos que as autoridades devem executar para dar cumprimento a essas formas de assistência (por exemplo, a audição de uma testemunha, buscas, etc.).

187. A disposição da alínea c) aplica-se, em particular, às trocas de informações e prevê garantias similares às mencionadas nos parágrafos 183 e 184 *supra*. Assim, o Estado requerido não é obrigado a recolher informações que não poderia obter por força da sua própria legislação ou no âmbito do funcionamento normal da sua administração, do mesmo modo que não é obrigado a obter informações segundo métodos não autorizados ao Estado requerente nos termos da sua legislação ou no âmbito do funcionamento normal de sua administração. De acordo com o disposto no Artigo 22º, as autoridades competentes do Estado requerente ficam sujeitas a sigilo relativamente às informações transmitidas ao abrigo da Convenção.

188. As informações de que dispõem as autoridades fiscais ou que estas podem obter no quadro dos seus procedimentos normais, e que podem incluir investigações especiais quando a administração fiscal proceda a investigações similares por sua conta própria, devem ser consideradas como podendo ser obtidas de acordo com a prática administrativa normal. Dito de outro modo, o Estado requerido deve reunir as informações necessárias ao outro Estado nas mesmas condições em que o faria se se tratasse de aplicar a sua própria legislação fiscal.

189. A reciprocidade prevista nas alíneas a) e c) deste número estabelece uma espécie de atitude mínima segundo a qual o Estado requerido não é obrigado a prestar assistência que extravase os limites da assistência que o Estado requerente poderia obter ao abrigo do seu direito interno. Por outro lado, o Estado requerido não é obrigado a fornecer mais informações do que as que poderia obter com vista às suas próprias necessidades. Isto não significa que esteja excluída uma assistência mais alargada, mas antes que o Estado requerido não é obrigado a deferir o pedido. Neste caso, pode optar por fornecer ou recusar as informações solicitadas. Se facultar as informações, o Estado requerido insere-se no âmbito do acordo sobre a troca de informações resultante da Convenção. Refira-se, por outro lado, que, se uma Parte signatária da presente Convenção aplicar, nos termos do nº 4 do Artigo 21º, medidas que não são normalmente previstas pela sua legislação ou pela sua prática interna, incluindo o acesso e a troca de informações bancárias, esse Estado tem também o direito de solicitar informações similares às outras Partes da Convenção. Este preceito está em total consonância com o princípio da reciprocidade subjacente às alíneas a) e c) do nº 2.

190. O direito de recusar as informações, na ausência de reciprocidade, pode conduzir a uma troca de informações muito restrita, se os sistemas de informação dos signatários da Convenção forem muito diferentes. Uma forma de evitar este resultado, na prática, consistirá na formulação do pedido pelo Estado requerente, mesmo quando não tenha a certeza de que o Estado requerido o venha a aceitar. Simultaneamente, o Estado requerido poderia evitar, na medida do possível, recorrer ao seu direito de recusa.

191. Uma questão importante que se coloca na área da troca de informações é a de saber se o Estado requerido, quando transmite as informações, pode solicitar, e em que moldes, que o Estado requerente satisfaça determinados requisitos quanto à confidencialidade das informações. De facto, nalguns casos, será porventura preferível que o Estado requerido, ao invés de se recusar a fornecer as informações invocando o disposto no presente Artigo, especifique qual a natureza das informações prestadas (informações “para fins específicos”) e bem assim as condições específicas associadas à sua utilização (por exemplo, condicionalismos especiais relativos à sua confidencialidade, notificação ao contribuinte, etc.). Seria o caso, designadamente, de situações que envolvam segredos comerciais e profissionais. No entanto, em conformidade com o direito internacional, em situações em que o Estado requerido considere que o Estado requerente não cumpre as suas obrigações em matéria de confidencialidade das informações prestadas no âmbito da Convenção, o Estado requerido poderá suspender a sua assistência ao abrigo a Convenção até obter a garantia de que o Estado requerente dará cumprimento a essas obrigações. Se necessário, as autoridades competentes podem celebrar acordos ou memorandos de entendimento sobre a confidencialidade das informações prestadas no âmbito da Convenção.

192. A alínea d) deste número contém uma reserva quanto à comunicação de certas informações com carácter de confidencialidade. Será desejável não atribuir um sentido demasiado amplo à noção de sigilo visada na referida alínea. Antes de invocar esta disposição, o Estado Contratante deve ponderar cuidadosamente se os interesses do contribuinte justificam realmente a sua aplicação. Caso contrário, é evidente que uma interpretação extensiva desta cláusula tornaria ineficaz, em muitos casos, a troca de informações prevista pela Convenção. As observações feitas nos parágrafos 187-189 *supra* são igualmente válidas neste caso. Para proteger os interesses dos seus contribuintes, o Estado requerido dispõe de uma certa margem discricionária que lhe permite recusar as informações solicitadas, mas se prestar essas informações deliberadamente, o contribuinte não poderá alegar uma violação das normas de confidencialidade.

193. Nas suas deliberações sobre a aplicação das regras de confidencialidade, o Estado Contratante deve igualmente ter em conta as regras de confidencialidade do Artigo 22º da Convenção. A legislação e as práticas internas do Estado requerente, assim como as obrigações impostas por força do disposto no Artigo 22º, podem impedir o uso de informações relativamente aos tipos de propósitos não autorizados, cuja protecção é assegurada pelas regras de sigilo comercial ou outro. Assim, um Estado Contratante pode decidir prestar as informações se considerar que não há razões suficientes para supor que o contribuinte envolvido corre o risco de sofrer consequências negativas incompatíveis com a troca de informações.

194. A maioria dos pedidos de informação não levanta problemas de sigilo comercial, industrial ou outro. Por sigilo comercial ou industrial entende-se, de um modo geral, os factos ou as circunstâncias de considerável importância económica, susceptíveis de

serem explorados na prática e cuja utilização não autorizada pode causar um grave prejuízo (por exemplo, originando graves dificuldades financeiras). A determinação, a liquidação ou a cobrança de impostos, em si mesmas, não podem ser consideradas como geradoras de um grave prejuízo. As informações financeiras, incluindo livros e registos contabilísticos, não constituem, pela sua própria natureza, um segredo comercial, industrial ou outro. No entanto, num número restrito de casos, a divulgação de informações financeiras pode revelar um segredo comercial, industrial ou de outra forma. Por exemplo, um pedido de informações sobre determinados documentos relativos a compras podem suscitar problemas deste tipo se a divulgação dessas informações revelar a fórmula patenteada de um produto. A protecção deste tipo de informações pode ser extensiva também às informações na posse de terceiros. Por exemplo, um banco pode ter à sua guarda um pedido de patente pendente ou um processo ou uma fórmula secreta descritos num pedido de empréstimo ou num contrato em poder do banco. Nestas circunstâncias, os elementos relativos a um segredo comercial, industrial ou outro devem ser retirados dos documentos, sendo as restantes informações financeiras prestadas em conformidade.

195. Um Estado requerido pode recusar a prestação de informações relativas a comunicações confidenciais entre advogados e outros representantes legais reconhecidos, no exercício das suas funções, e os respectivos clientes, na medida em que o seu direito interno salvaguarde a protecção das referidas comunicações face à sua divulgação. No entanto, o âmbito de protecção de que beneficiam essas comunicações confidenciais deve ser definido de forma estrita. A referida protecção não se aplica aos documentos entregues a um advogado ou a outro representante legal autorizado com o propósito de evitar a sua divulgação exigida por lei. Além disso, as informações relativas à identidade de uma pessoa, como seja um administrador ou o beneficiário efectivo de uma sociedade, de um modo geral não estão protegidas a título de comunicação confidencial. Muito embora o âmbito de protecção das comunicações confidenciais possa diferir de um Estado para outro, não deve ser excessivamente amplo para não dificultar uma efectiva troca de informações. As comunicações entre advogados e outros representantes legais autorizados e os respectivos clientes só são confidenciais na medida em que esses representantes agem na qualidade de advogados ou de outros representantes legais e não a outro título, como accionistas mandatários (*nominee shareholders*), fiduciários (*trustees*), instituidores do *trust* (*settlers*), administradores de sociedades ou mandatados com uma procuração para representar a sociedade nas suas operações comerciais. A questão de saber se as informações estão protegidas a título de comunicações confidenciais entre um advogado ou outro representante legal autorizado e os respectivos clientes deveria ser decidida apenas no Estado Contratante onde foi suscitada a questão com base no seu direito interno. Consequentemente, não se prevê que os tribunais do Estado requerido se pronunciem sobre reclamações feitas com base na legislação do Estado requerente.

196. Considerou-se igualmente necessário prever, nos termos da alínea d), uma limitação no que se refere às informações relativas aos interesses vitais do próprio Estado. Para este efeito, determina-se que os Estados Contratantes não têm de prestar informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública. No entanto, essa limitação só pode ser invocada em casos extremos. Por exemplo, essa situação pode ocorrer se uma investigação fiscal no Estado requerente for motivada por perseguição política, racial ou religiosa. A limitação também pode ser invocada quando a informação constitui um

segredo de Estado, por exemplo, informações confidenciais na posse dos serviços secretos e cuja divulgação seria contrária aos interesses vitais do Estado requerido. Portanto, o problema da ordem pública só raramente se colocará no âmbito da Convenção.

197. A alínea e) permite que o Estado requerido se recuse a prestar assistência “se e na medida em que considere que a tributação no Estado requerente é contrária aos princípios tributários geralmente aceites”. É o caso, por exemplo, quando o Estado requerido considera que a tributação do Estado requerente é de natureza confiscatória, ou ainda que a penalização do delito fiscal é excessiva.

198. A mesma alínea prevê também o direito de recusar a assistência se o Estado requerido considerar a tributação no Estado requerente “contrária às disposições de uma convenção para evitar a dupla tributação”. Esta disposição deve ser entendida como referindo-se a uma tributação contrária a certas cláusulas da Convenção, tais como as que dizem respeito às taxas de retenção na fonte, à definição de estabelecimento estável e à determinação dos lucros tributáveis. No entanto, no espírito dos seus autores, não visa a dupla tributação em geral. Dado que as convenções de dupla tributação não eliminam todos os casos de dupla tributação, deverá ser prestada assistência mesmo que tenha como resultado uma dupla tributação não contrária a uma convenção. Assinale-se que os casos deste tipo poderão ser objecto de concertação entre as autoridades competentes dos Estados Contratantes como previsto no nº 5 do Artigo 24º.

199. As autoridades competentes são aconselhadas a consultar-se quando houver razões para crer que a tributação do Estado requerente é de molde a justificar a recusa de assistência ao abrigo do disposto na alínea e).

200. A alínea f) visa garantir que a aplicação da Convenção não se traduza numa discriminação entre os nacionais do Estado requerido e os nacionais do Estado requerente que se encontrem na mesma situação. Em circunstâncias excepcionais em que esse problema possa surgir, a alínea f) permite que o Estado requerido recuse um pedido no caso de as informações solicitadas pelo Estado requerente serem usadas para aplicar ou executar uma disposição da legislação fiscal desse Estado – ou de qualquer obrigação com ela conexas – que fosse discriminatória face aos cidadãos do Estado requerido. A alínea f) visa garantir que a Convenção não se traduza numa discriminação entre os nacionais do Estado requerido e os nacionais do Estado requerente que se encontrem em situação idêntica. Os nacionais não se encontram em situação idêntica quando um nacional do Estado requerente for residente desse Estado e um nacional do Estado requerido não for. Assim, a alínea f) não se aplica aos casos em que as regras fiscais diferem apenas com base na residência. A nacionalidade do contribuinte não deve expô-lo a um tratamento desigual. Esta restrição deve aplicar-se quer em matéria processual (por exemplo, diferenças nas garantias ou meios de recursos à disposição do contribuinte) quer em questões de fundo (nível de fiscalidade aplicável).

201. A alínea g) prevê a possibilidade de o Estado requerido se recusar a dar seguimento a um pedido, caso considere que o Estado requerente não utilizou adequadamente os meios disponíveis no seu próprio território. No entanto, se for usada com frequência, a alínea g) irá reduzir a obrigação de prestar assistência ao abrigo do disposto no Artigo 1º. Assim, o Estado requerido só deverá exercer essa opção se tiver razões válidas para supor que o Estado requerente ainda dispõe de meios de acção adequados no seu próprio território.

202. A justificação para tal recusa é o ónus suplementar que o pedido de assistência impõe aos serviços administrativos do Estado requerido, especialmente nos casos de assistência à cobrança. O papel normal de uma administração fiscal é a aplicação da sua legislação fiscal interna, pelo que um pedido de assistência com origem no exterior implica sempre um acréscimo de trabalho para os serviços fiscais nacionais.

203. Na prática, o recurso a esta alínea deveria ser muito restrito no caso de pedido de informações ou de pedido de notificação de documentos: de um modo geral, supõe-se que o Estado requerente já utilizou os meios disponíveis no âmbito nacional e que o seu pedido resulta da dificuldade de obter informações ou de contactar o contribuinte.

204. No entanto, se o Estado requerido recusar um pedido alegando que o Estado requerente dispõe ainda de outros meios, este Estado ainda tem a possibilidade de contrapor, nos termos da última parte da alínea, que as medidas que poderia tomar comportariam dificuldades desproporcionadas. Por exemplo, no caso de uma inspecção, a auditoria de um único fornecedor no Estado requerido pode levar às mesmas conclusões que a auditoria de um grande número de compradores no Estado requerente. Ou, no caso de assistência à cobrança, é possível que alguns bens só possam ser arrestados depois de um processo moroso no Estado requerente, ao mesmo tempo que existem outros bens no Estado requerido que podem ser arrestados mais facilmente.

205. Pode acontecer que a assistência solicitada levante problemas ao Estado requerido. Por exemplo, o Estado requerido pode estar numa situação em que, por força da sua própria prática administrativa, não deseje, ou não deseje ainda, tomar medidas para efeitos de cobrança. Neste caso, a assistência pode ser recusada ou adiada, nos termos da alínea a) do nº 2 do Artigo 21º. Há, no entanto, situações menos claras, onde as consultas entre as autoridades competentes, nos termos do Artigo 24º, constituem o meio normal de se chegar a uma solução acordada.

206. Por último, nos termos da alínea h), o Estado requerido também pode recusar o pedido por razões de ordem prática, por exemplo, se os custos que implicaria a cobrança de um crédito fiscal do Estado requerente excedesse o montante do referido crédito.

### ***Número 3***

207. O nº 3 foi adicionado em 2010 para tratar explicitamente da obrigatoriedade de troca de informações em casos em que o Estado requerido não necessita das informações solicitadas para os seus próprios fins fiscais. Antes do aditamento do nº 3, esta obrigação não estava expressamente consignada no Artigo, embora fosse claramente evidenciada pelas práticas de um certo número de países membros, mostrando que, na recolha de informações solicitadas por outra Parte, a Parte em causa recorre frequentemente aos poderes especiais de inspecção ou de investigação que a lei lhe confere para a cobrança dos seus próprios impostos, mesmo que não necessite dessas informações para o efeito. Este princípio está igualmente consagrado no relatório da OCDE intitulado “Melhorar o Acesso às Informações Bancárias para Efeitos Fiscais”.

208. Nos termos do disposto no nº 3, o Estado requerido deve utilizar os meios disponibilizados em matéria de recolha de informações, mesmo que esses meios sejam invocados apenas para a prestação de informações ao Estado requerente. A expressão

“medidas de recolha de informação” designa as leis e os procedimentos administrativos ou judiciais que permitam ao Estado obter e fornecer as informações solicitadas.

209. A segunda frase do nº 3 estabelece que a obrigação visada no nº 3 está sujeita às limitações constantes da Convenção (por exemplo, nos nºs 1 e 2 do Artigo), mas também prevê que tais limitações não podem ser interpretadas como justificação para a recusa de prestação de informações nos casos em que a legislação ou a prática de um país incluem uma cláusula de interesse fiscal interno. Portanto, se o Estado requerido não pode invocar o nº 2 e defender que, em virtude da sua legislação ou das práticas internas, só presta informações de interesse para os seus próprios fins fiscais, pode, por exemplo, recusar prestar informações na medida em que essa divulgação seja susceptível de revelar um segredo comercial.

#### Número 4

210. A Convenção impõe expressamente às Partes a obrigação positiva com vista à troca de todo o tipo de informações. O nº 4 visa assegurar que as limitações constantes da Convenção (por exemplo, nos nºs 1 e 2 do Artigo) não podem ser usadas para impedir a troca de informações detidas por bancos, por outras instituições financeiras, por um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, bem como informações conexas com a titularidade de bens. O nº 4, aditado em 2010, não deve ser interpretado no sentido de que a versão anterior da Convenção não permitia a troca de informações desse tipo. Vários países procederam à troca de informações desse tipo ao abrigo da versão anterior do Artigo, pelo que o aditamento do nº 4 apenas reflecte a prática corrente.

211. O nº 4 estipula que o Estado requerido não se pode recusar a fornecer informações a outro Estado que seja Parte da Convenção pelo simples facto de essas informações serem detidas por um banco ou por outra instituição financeira. Por conseguinte, o disposto no nº 4 prevalece sobre o disposto nos nºs 1 e 2, na medida em que estes autorizam, no caso contrário, que o Estado Contratante requerido se recuse a fornecer informações com fundamento no sigilo bancário. O aditamento deste número ao Artigo reflecte a tendência internacional neste domínio, como decorre do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património, do Modelo de Acordo da OCDE sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal e conforme descrito no Relatório da OCDE de 2000, intitulado “Melhorar o Acesso às Informações Bancárias para Efeitos Fiscais”. Segundo este Relatório, o acesso a informações detidas por bancos e por outras instituições financeiras pode ser por via directa ou indirectamente, através de um processo judicial ou administrativo. O processo de acesso indirecto não deve ser nem demasiado pesado, nem demasiado longo de modo a não constituir um obstáculo ao acesso às informações bancárias.

212. O nº 4 prevê igualmente que o Estado requerido não se pode recusar a fornecer informações unicamente porque estas estão na posse de pessoas que agem na qualidade de agentes ou fiduciários. Assim, por exemplo, se, por força da legislação interna de uma Parte, as informações na posse de um fiduciário forem consideradas abrangidas pelo “sigilo profissional” pelo simples facto de estarem na posse de um fiduciário, esse Estado não pode invocar a sua legislação como fundamento de recusa da prestação dessas informações à outra Parte. De um modo geral, considera-se que uma pessoa agiu “na qualidade de fiduciário” quando essa pessoa efectua transacções ou gere fundos ou bens, não em seu próprio nome ou em seu benefício, mas em benefício de outra pessoa

com a qual mantém relações que implicam e exigem a confiança de uma das partes e a boa fé da outra, à semelhança de um *trustee*. O termo “agente” é muito amplo e inclui todas as formas de prestação de serviços às empresas (por exemplo, funcionários que asseguram a formação no seio das empresas, sociedades fiduciárias, representantes autorizados, advogados).

213. Por último, o nº 4 estipula que o Estado requerido não pode recusar-se a prestar informações pelo simples facto de essas informações estarem relacionadas com os direitos de propriedade de uma pessoa, incluindo sociedades de capitais e sociedades de pessoas, fundações e estruturas organizacionais similares. Um pedido de informações não pode ser recusado pelo simples facto de a legislação ou a prática interna considerar que as informações relativas à propriedade configuram um segredo comercial ou de outra natureza.

214. O disposto no nº 4 não impede o Estado requerido de invocar os nºs 1 e 2 para se recusar a fornecer informações na posse de um banco, de uma instituição financeira, de uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou informações relativas ao direito de propriedade. No entanto, essa recusa deve ser fundamentada independentemente do estatuto de banco, instituição financeira, agente, fiduciário ou mandatário de uma pessoa, ou do facto de as informações estarem relacionadas com direitos de propriedade. Por exemplo, um representante legal agindo em nome de um cliente pode estar a agir na qualidade de agente, mas em relação a todas as informações protegidas a título de informações confidenciais entre um advogado ou outro representante legal autorizado e os seus clientes, o nº 2 constitui sempre um possível motivo de recusa de prestação de informações.

215. A aplicação do nº 4 é ilustrada pelos seguintes exemplos:

- a) A sociedade X detém a maioria das acções de uma afiliada Y, e ambas as sociedades são constituídas em conformidade com a legislação do Estado A. O Estado B efectua uma auditoria fiscal às operações realizadas pela sociedade Y no seu território. Durante a auditoria, levanta-se a questão de saber quem possui participação directa e indirectamente no capital da sociedade Y, e o Estado B dirige ao Estado A um pedido de informações sobre os direitos de propriedade detidos pelas diferentes pessoas que relevam da cadeia de titularidade da sociedade Y. Na sua resposta, o Estado A deve fornecer ao Estado B informações relativas à propriedade tanto da sociedade X como da sociedade Y.
- b) Uma pessoa singular sujeita a imposto no Estado A tem uma conta no Banco B no Estado B. O Estado A verifica a declaração de imposto sobre o rendimento da pessoa singular e dirige ao Estado B um pedido de informações na posse do Banco B relativas a todos os rendimentos de contas bancárias e activos a fim de determinar a existência de depósitos constituídos por rendimentos não tributados. O Estado B deve fornecer ao Estado A as informações bancárias solicitadas.
- c) Durante uma inspecção, A, residente do país Y, alega que os pagamentos que efectuou a B, residente do país Z, se reportam a serviços prestados por outra pessoa, C, cuja identidade e local de residência ignora. A autoridade competente do país Y pensa que C pode ser um residente do país Y, e pede



à autoridade competente do país Z para obter junto de B informações sobre a identidade de C, embora B pareça ter agido na qualidade de mandatário/fiduciário. O Estado Z deve fornecer ao Estado Y as informações bancárias solicitadas.

### **Artigo 22º – Sigilo**

#### Número 1

216. O respeito pela confidencialidade das informações constitui um corolário dos poderes de que dispõe a administração fiscal e responde à necessidade de proteger os legítimos interesses dos contribuintes. Assim sendo, o procedimento de assistência mútua entre as administrações fiscais só será exequível se cada uma tiver a garantia de que a outra tratará com a adequada confidencialidade as informações que obtém em virtude da sua cooperação. A observância do sigilo no Estado que recebe a informação releva do seu direito interno e, portanto, o presente Artigo prevê que as informações transmitidas a um Estado nos termos do disposto na Convenção serão consideradas confidenciais e protegidas nesse Estado nas mesmas condições previstas para as informações obtidas ao abrigo do seu direito interno. O direito à privacidade é acolhido em diversos instrumentos relativos aos direitos humanos, e existem diversos instrumentos internacionais relativos à privacidade com uma referência expressa ao tratamento automático de dados pessoais (isto é, informações relativas a uma pessoa singular identificada ou identificável). Ver, por exemplo, as Linhas de orientação sobre a protecção da privacidade e os fluxos transfronteiras de dados (1980). Além disso, algumas Partes signatárias da Convenção assumiram compromissos legais relativos à protecção de dados pessoais (por exemplo, a Convenção do Conselho da Europa para a Protecção das Pessoas relativamente ao Processamento Automatizado de Dados Pessoais, de 28 de Janeiro de 1981, e o respectivo Protocolo Adicional, de 8 de Novembro de 2001) e adoptaram legislação interna em matéria de protecção de dados. Aquando da revisão da Convenção, em 2010, foi decidido, por conseguinte, clarificar que a Parte que recebe a informação deverá tratar essa informação em conformidade não só com o seu direito interno, mas também com as garantias que se venham a revelar necessárias de modo a assegurar a protecção de dados nos termos da legislação da Parte que presta as informações. Tais garantias, especificadas pela Parte que presta as informações, podem dizer respeito, por exemplo, ao acesso individual à informação, ao controlo independente ou às vias de recurso. A especificação das garantias poderá não ser necessária se a Parte que fornece as informações considerar que a Parte que as recebe assegura o nível necessário de protecção dos dados, relativamente aos dados que foram fornecidos. Em qualquer caso, estas garantias não devem ir além do que é necessário para assegurar a protecção de dados. Essas garantias não devem ser interpretadas no sentido de permitir que o Estado requerido se recuse a prestar informações, porque não se revestem de interesse no seu âmbito interno ou porque as informações estão na posse de um banco, de outra instituição financeira, de um mandatário ou de uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque tais informações estão associadas aos direitos de propriedade de uma pessoa.

#### Número 2

217. A fim de estabelecer um requisito mínimo adicional nesta área, o Artigo estipula ainda que as informações obtidas “só poderão ser comunicadas, em qualquer caso, às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos de administração ou fiscalização)

encarregadas da liquidação ou da cobrança de impostos dessa Parte, dos procedimentos declarativos ou executivos, ou das decisões de recursos, relativos a esses impostos, ou do seu controlo”, e ainda que apenas as pessoas e as autoridades acima referidas podem usar essas informações exclusivamente para esse fim.

218. Uma vez que as informações obtidas podem ser comunicadas às pessoas e entidades mencionados no nº 2, podem igualmente ser comunicadas aos contribuintes e seus representantes. Em termos de cobrança, as informações podem ser comunicadas a qualquer outra pessoa a quem o imposto deva ser cobrado, mas apenas na medida em que se revele necessário para efeitos de cobrança. As regras de confidencialidade do Artigo 22º aplicam-se a todas as categorias de informações recebidas no âmbito da Convenção, incluindo as informações prestadas no âmbito de um pedido e as que são transmitidas em resposta a um pedido. A observância de sigilo no Estado destinatário releva do seu direito interno. Assim, estabelece-se que as informações fornecidas em conformidade com o disposto na Convenção serão consideradas confidenciais no Estado destinatário do mesmo modo que as informações obtidas ao abrigo da legislação interna desse Estado. As sanções aplicáveis no caso de violação do sigilo nesse Estado são as previstas pelo direito administrativo e penal desse Estado.

219. Devido à diversidade de impostos abrangidos pela Convenção, é provável que o âmbito de aplicação das disposições do Artigo 22º em matéria de sigilo, face às autoridades envolvidas, seja mais amplo do que é usual, por exemplo, numa convenção de dupla tributação. É esse o caso sempre que um certo número de impostos, taxas ou contribuições abrangidos pelo Artigo 2º não são cobrados pela administração fiscal, tal como esta é comumente definida, mas por organismos distintos; esses organismos são, pois, regulados pelas disposições do Artigo, ou seja, são considerados autoridades a quem as informações obtidas pelo Estado requerente podem ser divulgadas, e que devem tratar essa informação como confidencial. No entanto, neste caso, poderão existir, no ordenamento interno, disposições especiais relativas ao sigilo (por exemplo, no que diz respeito às informações relativas às cotizações para a segurança social), susceptíveis de impor obrigações mais ou menos restritivas do que as regulamentações nacionais em matéria de sigilo fiscal.

220. Pode acontecer que as informações recebidas pelo Estado requerente lhe permitam proceder a um ajustamento dos rendimentos tributáveis do contribuinte. Se o Estado requerente, por força da sua legislação ou regulamentação, tiver de comunicar a certas autoridades não fiscais o montante do rendimento tributável ajustado deste modo, considera-se que essa comunicação não é contrária às disposições do Artigo, desde que as informações obtidas pelo Estado requerente não sejam divulgadas. Por outro lado, as informações recebidas pela autoridade competente de uma Parte, sejam ou não específicas de um contribuinte, não devem ser divulgadas a pessoas ou entidades não mencionadas no nº 2, independentemente da legislação nacional relativa à divulgação de informações, designadamente no que diz respeito à liberdade de informação ou qualquer outra legislação que autorize um acesso mais amplo aos documentos administrativos do Estado.

221. O facto de as informações obtidas poderem ser transmitidas às pessoas e autoridades competentes não implica que essas pessoas e autoridades as possam divulgar livremente. As referidas pessoas e autoridades poderão utilizá-las apenas para os fins indicados no nº 2. As informações obtidas podem ser divulgadas às pessoas e autorida-

des mencionadas, as quais, nos termos do último período do nº 2 do presente Artigo, as podem revelar no decurso de audiências públicas ou em decisões judiciais de que conste o nome do contribuinte. Se as informações forem usadas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais e, portanto, tornadas públicas, é evidente que é desde logo possível extrair essas informações dos processos ou decisões judiciais para servir outros fins, eventualmente a título de prova. O que não significa, porém, que as pessoas e autoridades referidas no nº 2 sejam autorizadas a fornecer, a pedido, as informações adicionais que tenham recebido.

222. Salvo em circunstâncias especiais referidas no nº 4 do presente Artigo, as informações recebidas pela autoridade competente de uma Parte só podem ser usadas para os fins previstos no nº 2 do Artigo.

### Número 3

223. Enquanto os números anteriores do presente Artigo estabelecem as regras de aplicação geral relativas à confidencialidade das informações trocadas, o nº 3 visa proteger a confidencialidade das informações trocadas nos casos em que as Partes formularam reservas relativas a certos impostos. A finalidade da reserva é a de que o Estado que a formula não fique vinculado a certas obrigações consignadas pela Convenção. Este objectivo não seria atingido se os outros Estados que obtiveram informações do Estado que formulou a reserva pudessem fazer livre uso dessas informações, sem ter em consideração a limitação imposta pela reserva. A fim de obstar a essa eventualidade, esta disposição estabelece a interdição de usar as informações obtidas a partir de um Estado que tenha formulado uma reserva nos termos da alínea a) do nº 1 do Artigo 30º (outros impostos que não sejam os impostos sobre o rendimento, os lucros ou ganhos de capital ou sobre o património líquido, cobrados por conta de um Estado Contratante) relativamente a um imposto pertencente à categoria objecto da reserva. Nalguns casos, a base tributável de determinados impostos (por exemplo, os impostos de rendimento, a nível estatal) é usada igualmente para efeitos de outros impostos (por exemplo, impostos de rendimento, a nível de outras autoridades). Noutros casos, a base de incidência usada para um determinado imposto serve de ponto de partida para a determinação da matéria colectável de outros impostos. Nestes casos, a comunicação da base tributável do primeiro imposto, ajustada com base em informações obtidas a partir de outro Estado, não constitui uma violação do disposto no nº 3 do Artigo, desde que não se verifique a transmissão de informações enquanto tal.

224. De igual modo, “o Estado que formulou a reserva não pode utilizar, para efeitos de um imposto incluído na categoria objecto da reserva, as informações obtidas ao abrigo da presente Convenção.” É lógico que a limitação imposta às outras Partes pelo Estado que formulou lhe seja igualmente aplicável.

### Número 4

225. Como indicado acima, as informações obtidas por uma das Partes podem ser usadas, de um modo geral, pelas pessoas ou autoridades mencionadas no nº 2 unicamente para os fins especificados nesta disposição. Assim, essas informações não poderão ser utilizadas para outros fins, salvo se a legislação do Estado requerido lhe permitir prestar essas informações por força da aplicação de outro instrumento especialmente concebido para o efeito (por exemplo, um tratado de assistência judiciária, como é o caso da Convenção Europeia de Auxílio Judiciário Mútuo em Matéria Penal – STE n.º 30). Em cer-

tas circunstâncias, pode suceder que dois Estados contratantes estejam de acordo em que isso limita a eficácia da assistência mútua (por exemplo, na ausência de outro instrumento por força do qual as informações possam ser prestadas) e o lamentem. Nesse caso, o n° 4 prevê que as informações obtidas por uma das Partes possam ser usadas para outros fins, quando a utilização dessas informações para fins idênticos seja possível de harmonia com a legislação do Estado que fornece informações e a autoridade competente desse Estado o autorize. Por exemplo, o n° 4 permite a partilha de informações recebidas com outros órgãos responsáveis pela aplicação da lei e com as autoridades judiciárias relativamente a certas questões de elevada prioridade (por exemplo, a luta contra o branqueamento de capitais, corrupção, financiamento do terrorismo).

226. Poder-se-ia supor, em princípio, que o uso de informações para fins diferentes dos estabelecidos na Convenção seria susceptível de afectar a privacidade dos indivíduos e entrar em conflito com a Convenção para a Protecção das Pessoas relativamente ao Tratamento Automatizado de Dados de Carácter Pessoal (STE n° 108) de 1981. No entanto, as condições enunciadas que prevêm que o referido uso seja possível ao abrigo da legislação do Estado que presta as informações e que a autoridade competente desse Estado deve conceder autorização para o efeito constituem uma salvaguarda suficiente, e excluem a necessidade de introduzir disposições específicas nesta matéria no texto da Convenção.

227. Como referido nos Comentários ao Artigo 5° (ver parágrafo 61 *supra*), uma convenção multilateral permite a cooperação sob diversas formas entre mais de dois Estados. Em determinadas circunstâncias, as informações obtidas de uma Parte por outra Parte seriam úteis para uma terceira Parte. O segundo período do n° 4 permite essa troca de informações. No entanto, a fim de evitar que o terceiro Estado Contratante possa obter do segundo Estado informações que não teria podido obter directamente, a disposição prevê que a transmissão das informações do segundo para o terceiro Estado Contratante fique sujeita a autorização prévia do Estado Contratante que forneceu as informações originalmente.

### **Artigo 23° – Procedimento**

228. O presente Artigo indica em que Estado o contribuinte deve interpor uma acção de impugnação contra uma medida tomada pela autoridade do Estado requerente ou do Estado requerido. Levanta-se um problema particular no concernente ao n° 3 do Artigo 14° e ao n° 2 do Artigo 21°. Efectivamente, os referidos Artigos conferem poderes às autoridades e põe-se a questão de saber se uma pessoa tem o direito de requerer que as autoridades exerçam tais poderes, designadamente quando o não exercício desses poderes viole um direito garantido pelo direito interno da autoridade em causa. A solução deste problema depende da interpretação que os tribunais de cada Estado façam da Convenção.

#### Número 1

229. Quando o contribuinte deseje impugnar a cobrança de um imposto ou certas medidas cautelares, o direito interno consagra normalmente dois planos para a instauração da acção: por um lado, pode impugnar a existência do crédito fiscal ou a sua exigibilidade, por outro lado, pode tentar pôr em causa as medidas executórias. Quando o crédito tiver sido determinado nos termos da legislação de um Estado e a cobrança for levada a cabo noutra Estado, coloca-se a questão de saber quais as instâncias ou as auto-

ridades competentes. É óbvio que uma acção de impugnação contra medidas executórias deve ser interposta perante as instâncias competentes do Estado que tomar tais medidas. Essa a razão pela qual o nº 1 estipula que as medidas executórias tomadas pelo Estado requerido só poderão ser impugnadas perante as instâncias competentes desse Estado.

## Número 2

230. De acordo com o disposto neste número, as acções respeitantes às medidas tomadas pelo Estado requerente, em especial as medidas relativas à existência ou ao montante do crédito, ou o título que permite a execução no Estado requerente, devem ser interpostas exclusivamente perante a instância competente desse Estado. Tem como finalidade afirmar inequivocamente que o contribuinte não pode, em caso algum, impugnar a execução do crédito no Estado requerido, com base na impugnação da validade do título emitido pelo Estado requerente, ou alegando que o montante do crédito não é correcto atendendo aos pagamentos que já teria efectuado no Estado requerente.

231. Dado que qualquer litígio relativo à existência ou ao montante do crédito, assim como a questão de saber se a sua cobrança é admissível, é regulamentado pela legislação do Estado requerente, compete às instâncias competentes desse Estado resolvê-lo. Só essas instâncias conhecem cabalmente a legislação fiscal reguladora do crédito para que se possam pronunciar fundamentadamente sobre essas questões. Quando o Estado requerente deva ao contribuinte uma determinada quantia, pode considerar-se que o pedido de compensação efectuado pelo contribuinte se insere no âmbito da presente disposição. Esse pedido deverá, pois, ser instruído perante a instância competente do Estado requerente. Não obstante, a Convenção não tem de se pronunciar sobre a elegibilidade da compensação.

232. O disposto no nº 2 poderá parecer paradoxal se confrontado com o texto do nº 2 do Artigo 11º, que prevê que a cobrança só pode ser solicitada relativamente a créditos que, consoante os casos, não sejam ou não possam ser impugnados. Por outro lado, a assistência com vista à notificação de documentos deveria impedir que o contribuinte ficasse impossibilitado de impugnar o crédito fiscal pelo facto de desconhecer a sua existência. No entanto, as Partes podem acordar entre si, nos termos do disposto no nº 2 do Artigo 11º (segundo período), que não é necessário que o crédito não possa ser impugnado para que o mesmo possa ser objecto de um pedido de assistência à cobrança. Aliás, nalguns Estados, há sempre a possibilidade de recurso final ou de obter um “período de tolerância”. O único objectivo do nº 2 é apenas o de estipular que, no caso de recurso posterior ao pedido de assistência apresentado no âmbito de um acordo bilateral, de recurso tardio ou de aplicação do “período de tolerância” ou de qualquer outra acção, o contribuinte que pretenda impugnar o montante ou a existência do crédito fiscal deverá intentar a acção junto das instâncias competentes do Estado requerente, cuja legislação esteve na origem do crédito fiscal.

233. O Estado requerente deverá dar conhecimento ao Estado requerido no caso de impugnação do crédito ou do título executório. Após a recepção dessa informação, o Estado requerido tem a obrigação de suspender o processo de cobrança, salvo disposição em contrário nos termos do nº 2 do Artigo 11º. Conquanto a impugnação de um crédito fiscal não implique necessariamente, na maioria dos Estados, a suspensão do processo de cobrança, considerou-se preferível, neste caso, suspender a cobrança no Estado requerido; esta disposição não foi concebida apenas como uma garantia para o

contribuinte, mas também para evitar que venha a ser intentada uma acção por danos e perdas contra o Estado requerido.

234. O contribuinte poderia recorrer à impugnação de um crédito fiscal como forma de retardar o máximo possível a execução da cobrança e colocar os seus bens ao abrigo de arresto pelo Estado requerido. A fim de obviar a este tipo de esquema, o Estado requerido, se o Estado requerente o solicitar, deverá exigir uma caução ao contribuinte ou tomar outras medidas cautelares.

235. O Estado requerente não é, obviamente, a única Parte interessada em que a acção intentada no seu território seja levada ao conhecimento do Estado requerido. O contribuinte pode ter interesse em ser ele próprio a informar o Estado requerido, quando mais não seja para evitar os prejuízos que poderiam advir para si no caso de negligência do Estado requerente no envio das informações. Consequentemente, este número permite que qualquer pessoa interessada – isto é, não apenas o contribuinte, mas qualquer pessoa sujeita ao pagamento de imposto – informe o Estado requerido sobre este tipo de acções. Contudo, para evitar eventuais manobras dilatórias por parte de devedores de má-fé, o Estado requerido não é obrigado a suspender automaticamente a acção de cobrança. Cabe-lhe, porém, consultar o Estado requerente sobre esta matéria, se se lhe afigurar necessário, por exemplo, por ainda não ter sido informado pelo Estado requerente sobre a acção interposta.

236. O disposto nos nºs 1 e 2 regula a questão da competência dos tribunais relativamente à maioria das acções susceptíveis de ser interpostas; contudo, estas disposições não constituem uma regulamentação exaustiva para a resolução de todos os conflitos possíveis neste domínio. Não contemplam, designadamente, as acções de impugnação da aplicação da Convenção quer pelo Estado requerente (impugnação do pedido de assistência) quer pelo Estado requerido (impugnação da obrigação de prestar assistência).

### Número 3

237. O nº 3 determina que o Estado requerente deverá informar o Estado requerido sobre o resultado do procedimento. Pode suceder que seja proferida uma decisão desfavorável contra o Estado requerente e que o crédito seja anulado, na totalidade ou em parte. É igualmente possível que o Estado requerente e o contribuinte decidam a questão por via de acordo amigável. Todas estas situações podem ter implicações sobre o pedido de assistência, uma vez que cessa a justificação do pedido, ou que o mesmo só se justifica em parte. Assim sendo, o Estado requerente deverá informar sem demora o Estado requerido sobre se, e em que medida, pretende prosseguir com o pedido de assistência. De igual modo, o Estado requerido deverá informar o Estado requerente sobre o resultado dos procedimentos intentados seu território.

## CAPÍTULO V – DISPOSIÇÕES ESPECIAIS

### Artigo 24º – Aplicação da Convenção

#### Observações prévias

238. O presente Artigo tem um duplo objectivo: em primeiro lugar, define os procedimentos para a aplicação da Convenção entre as Partes, isto é, a intervenção das autoridades competentes que podem comunicar directamente entre si, autorizar os serviços que delas dependem a agir em seu nome, e definir de comum acordo o modo de funcionamento na prática da assistência administrativa acordada entre si. Em segundo lugar, o presente Artigo prevê a fiscalização da aplicação da Convenção, cometida a um organismo coordenador criado sob os auspícios da OCDE.

239. Dado o carácter multilateral da Convenção, é necessário que a sua aplicação seja supervisionada por um órgão de coordenação. Num contexto bilateral, será em regra fácil assegurar quer o acompanhamento da aplicação quer a interpretação de uma convenção de assistência mútua. Em contrapartida, uma convenção multilateral, que pode ser celebrada entre um grande número de Estados, requer a existência de um órgão supervisor capaz de desempenhar o papel de informador dos Estados Contratantes (ver, designadamente, o nº 4 do presente Artigo) e de promover a adopção de soluções uniformes para os problemas suscitados pela aplicação e pela interpretação das disposições da Convenção. Poderia igualmente servir de fórum na análise de novos métodos e procedimentos a aplicar na área abrangida pela Convenção.

240. O organismo de coordenação deveria estar igualmente habilitado a assistir as Partes através de pareceres sobre questões de aplicação ou de interpretação das disposições da Convenção. Essas questões deverão ser, em princípio, de carácter geral, não se reportando a diferendos concretos existentes entre duas Partes. Efectivamente, o órgão de coordenação não é criado como um mecanismo para a resolução de conflitos, os quais devem ser resolvidos quer através de acordo mútuo entre os Estados em causa (nº 5 do presente Artigo), quer no âmbito de outros instrumentos internacionais (por exemplo, a Convenção Europeia para a Resolução Pacífica de Diferendos (STE nº 23 de 1957). No sentido de assegurar uma aplicação e uma interpretação coerentes da Convenção, esses pareceres poderão ser tornados públicos, se for o caso. Para que possa desempenhar o seu papel de forma eficaz, o organismo de coordenação deverá recolher informações, nomeadamente junto das Partes, sobre a experiência adquirida com a aplicação e a interpretação de convenções de assistência mútua.

241. Em virtude das funções que lhe são confiadas, o organismo de coordenação constituído sob os auspícios da OCDE deve ser composto por representantes das autoridades responsáveis pela aplicação da Convenção, ou seja, das autoridades competentes das Partes. Os Estados subscritores da Convenção e que, por essa via, manifestaram a intenção de ser Partes da mesma, embora ainda não a tenham ratificado, são autorizados a participar nas reuniões do órgão de coordenação a título de observadores. Em regra, também são convidados a participar nas reuniões do órgão de coordenação, a título de observadores, representantes do Secretariado do Conselho da Europa.

## Número 1

242. O presente número define as modalidades de relacionamento entre as Partes com vista à implementação da Convenção e prevê a possibilidade de delegação de poderes e de celebração de acordos sobre as condições de aplicação da Convenção.

243. Na maioria dos países, as relações externas são da competência do Ministério dos Negócios Estrangeiros. Assim, em princípio, os contactos oficiais com países estrangeiros devem realizar-se através do Ministério dos Negócios Estrangeiros e embaixadas no estrangeiro. Este procedimento nem sempre é muito conveniente, pelo que têm sido frequentemente previstos outros meios de contacto no quadro das relações bilaterais. A Convenção segue esta linha e prevê que as Partes comuniquem entre si através das respectivas autoridades competentes, tal como definidas na alínea d) do n.º 1 do Artigo 3.º, e designadas no Anexo B, e que as referidas autoridades competentes entrem em contacto directamente para esse efeito.

244. Nos países onde a aplicação de convenções fiscais é da competência exclusiva da administração fiscal ao mais alto nível, algumas questões, como, por exemplo, a troca de informações, podem ser delegadas noutras autoridades, estando esta faculdade prevista num grande número de convenções em vigor. Contudo, na maioria dos casos, a responsabilidade da troca de informações ao abrigo de convenções de dupla tributação foi cometida a um serviço da administração central.

245. A existência em cada país de um serviço da administração central responsável pelas relações com países estrangeiros em matéria de assistência administrativa poderia justificar-se igualmente pelo facto de a prestação dessa assistência poder suscitar, em princípio, um problema de incompatibilidade com certas regras de direito interno (no que diz respeito, por exemplo, ao sigilo fiscal, que só pode ser suprido nos termos da Convenção e de acordo com as condições nela previstas. O Estado em causa dispõe, a maioria das vezes, de uma certa margem decisória face à prestação de assistência ou à utilização das informações obtidas ao abrigo da Convenção, afigurando-se preferível que a responsabilidade nesta matéria seja atribuída a um único serviço da administração central. No entanto, existem casos, designadamente quando a troca de informações se prende com certas categorias de actividades, em que um contacto directo e rápido pode constituir o único meio de tornar a assistência eficaz. Nessas circunstâncias, as autoridades competentes podem considerar adequado delegar, por mútuo acordo, algumas das suas responsabilidades em autoridades delas dependentes, que agirão em seu nome.

246. A Convenção limita-se a definir em linhas muito gerais a prestação de assistência administrativa. A definição de regras precisas de aplicação e dos procedimentos a seguir nesta matéria exigiria uma análise mais aprofundada, tão estreitamente associada às condições específicas de aplicação da legislação nacional das Partes que se remeteu a sua implementação para consultas a realizar entre as autoridades competentes das Partes. Tais consultas permitem, se for caso disso, que as autoridades competentes resolvam a questão relativa ao âmbito das funções dos respectivos representantes quando estes actuam no estrangeiro (ver comentários ao Artigo 9.º) e definam as normas e procedimentos em matéria de contactos directos referidos no parágrafo 245 *supra*, da troca automática de informações, ou de qualquer outro problema (por exemplo, a fixação do montante mínimo nos casos em que pode ser solicitada assistência).



247. As autoridades competentes das Partes são livres de escolher as áreas em que pretendem chegar a acordo sobre regras e procedimentos de assistência recíproca. Não obstante, tais acordos devem ter como objectivo facilitar o funcionamento da Convenção e não podem ser usados para reduzir as obrigações decorrentes deste instrumento face às Partes contratantes. A Convenção prevê naturalmente garantias para os Estados, constantes de várias outras disposições.

248. Um exemplo de questões relacionadas com a aplicação da Convenção que devem ser negociadas, se necessário, entre os Estados em causa diz respeito aos casos em que se verifiquem diferenças significativas entre a assistência que deveria ser prestada ou as tarefas que deveriam ser executadas por um Estado e a assistência ou as tarefas correspondentes do outro Estado. Estes problemas devem ser resolvidos no âmbito de acordos entre autoridades, que deverão tomar em linha de conta todos os elementos pertinentes (características das relações económicas e dos padrões de comércio, estrutura e funcionamento dos sistemas fiscais e da máquina administrativa dos Estados envolvidos, etc.).

249. Uma outra questão importante sobre a qual as autoridades competentes devem chegar a acordo prende-se com a forma de pagamento ao Estado requerente dos créditos cobrados, que pode ser imediato, escalonado ou sob a forma de compensação. Este problema está intimamente relacionado com a questão das repercussões das variações das taxas de câmbio monetárias sobre as relações entre o contribuinte, o Estado requerente e o Estado requerido. O princípio básico acolhido nesta matéria é o princípio de que o Estado requerente tem direito ao crédito na respectiva divisa nacional. Uma segunda regra básica será a de que nem o Estado requerido nem o Estado requerente dispõem de um crédito sobre os bens do contribuinte superior ao montante do imposto devido e, se os houver, dos custos de cobrança, dos juros vencidos e das coimas. Finalmente, deve ser assegurado que o contribuinte ficará totalmente desobrigado da dívida respectiva mediante o pagamento de uma quantia na moeda do Estado requerido correspondente, no momento do pagamento, ao montante do imposto exigível.

250. A aplicação destes princípios poderá, por certo, ser facilitada se o Estado requerido aceitar que o crédito seja expresso na moeda do Estado requerente, até ao momento da respectiva cobrança. A taxa de câmbio à data da cobrança determinará, então, o montante a cobrar na moeda do Estado requerido. Os Estados podem acordar igualmente que o valor do crédito seja convertido para a moeda do Estado requerido, segundo a taxa de câmbio vigente à data do pedido, se bem que esta fórmula aumente os riscos de desvios relacionados com as variações das taxas de cambiais. O Estado requerido deve transferir para o Estado requerente o montante por ele cobrado, sem ter em conta as variações nas taxas de câmbio que possam ter ocorrido a partir da data de cobrança. Assim, se o montante recebido pelo Estado requerente apresentar diferenças em relação ao valor do respectivo crédito, essa diferença, positiva ou negativa, não pode ser imputada ao contribuinte e, salvo circunstâncias especiais (como seja um atraso anómalo na transferência da importância cobrada), deverá reverter em benefício ou em prejuízo do Estado requerente.

## Número 2

251. O presente número prevê situações em que a aplicação da Convenção, num caso concreto, pode ter graves consequências adversas. Distingue-se do Artigo 21º na medida em que, enquanto nos casos previstos pelo referido Artigo existe o risco de violar um

princípio de direito, uma norma de direito interno ou uma prática administrativa, as situações abrangidas pelo nº 2 do Artigo 24º são aquelas em que os princípios, normas e práticas foram cumpridos, mas as consequências daí decorrentes geram graves dificuldades, designadamente no plano social e económico. Nessas situações, o Artigo 24º impõe aos Estados em causa a obrigação de consulta. Se não se chegar a um compromisso e subsistir a divergência após a consulta, o Estado requerido não fica desvinculado da obrigação de aplicar a Convenção.

#### Número 3

252. Nos termos do disposto no nº 3, o organismo coordenador é responsável pela fiscalização da aplicação da Convenção e respectivos desenvolvimentos. Este organismo tem como objectivo ajudar as Partes a assegurar a aplicação efectiva da Convenção e, se necessário, sugerir a introdução na Convenção de novos métodos e procedimentos susceptíveis de reforçar a sua eficácia. Consequentemente, pode recomendar a revisão ou alterações à Convenção.

#### Número 4

253. Este número prevê que o organismo de coordenação possa emitir parecer, a pedido de uma Parte, sobre problemas de interpretação da Convenção. O pedido de parecer pode ter origem tanto na actividade das autoridades do Estado como nas actividades ou nos recursos de contribuintes, susceptíveis de chamar a atenção para disposições da Convenção passíveis de interpretações distintas. As discussões no seio do organismo de coordenação poderão ajudar as Partes a formar uma opinião sobre casos ou situações não previstos. Como referido no parágrafo 240 *supra*, tal deverá contribuir para a uniformização das soluções encontradas para as dificuldades de interpretação da Convenção, no que diz respeito, por exemplo, aos “princípios tributários geralmente aceites” referidos na alínea e) do nº 2 do Artigo 21º. Note-se que o organismo de coordenação terá um papel meramente consultivo nesta matéria. Cabe à Parte que solicitou o parecer decidir se pretende fundamentar ou não a sua argumentação no parecer emitido na hipótese de litígio com outras Partes.

#### Número 5

254. Este número contém regras de procedimento para a resolução de questões relativas à aplicação e interpretação da Convenção. Essas disposições reflectem o carácter multilateral da Convenção e implicam que as Partes directamente envolvidas tentem resolver essas dificuldades de comum acordo. Se as Partes chegarem a acordo relativamente a uma determinada solução, devem dar conhecimento ao órgão coordenador. Nos casos em que sejam postos em causa contribuintes, a notificação será abrangido pelo disposto no Artigo 22º relativamente ao sigilo.

255. Na sua redacção actual, o presente número visa resolver todas as dificuldades ou eliminar todas as dúvidas que possam surgir, nomeadamente no que diz respeito à interpretação das disposições da Convenção. O nº 5 estabelece um esquema para as consultas entre as Partes, por exemplo, a questão de saber se um imposto criado após a assinatura da Convenção é de natureza idêntica ou similar a um dos impostos constantes do Anexo A da Convenção, de acordo com o disposto no nº 2 do Artigo 2º, e se, nessa conformidade, se insere no âmbito de aplicação da Convenção.

256. O campo de aplicação do procedimento de acordo mútuo previsto neste número difere do consagrado nos termos do Artigo 25º da Convenção Modelo da OCDE de 2008 num aspecto importante. Um dos objectivos do Artigo 25º é resolver casos especiais de dupla tributação resultantes quer da aplicação incorrecta da Convenção por um dos Estados, quer de posições divergentes dos dois Estados sobre a situação de um contribuinte (por exemplo, sobre a dedutibilidade das dívidas do contribuinte na tributação do património). Uma vez que a atitude dos Estados afecta a situação pessoal do contribuinte, deve ser-lhe dada a possibilidade, neste contexto, de desencadear um processo de consulta entre ambos os Estados.

257. A situação é bastante diferente no âmbito de uma convenção de assistência mútua. Se o contribuinte considerar que um Estado não agiu em conformidade com a Convenção, pode submeter o seu caso quer ao Estado requerente, se a acção visar um pedido de assistência, por exemplo, um crédito fiscal ou os instrumentos que autorizam a sua cobrança, quer ao Estado requerido, se a acção disser respeito às medidas tomadas no último Estado mencionado a fim de satisfazer o pedido. Se o Estado requerido tiver tomado medidas não conformes com a Convenção, poderá tratar a reclamação unilateralmente, sem necessidade de proceder a consultas com o Estado requerente. Assim sendo, não se considerou necessário facultar ao contribuinte a possibilidade de desencadear um processo de consulta entre os dois Estados.

#### Número 6

258. O presente número prevê que o Secretário-Geral da OCDE deverá informar todas as Partes e os Estados signatários sobre os pareceres emitidos pelo órgão de coordenação, nos termos do disposto no nº 4 e sobre os acordos mútuos alcançados no âmbito do nº 5. O preceito relativo à comunicação pelo órgão de coordenação dos acordos alcançados em virtude do disposto no nº 5 aos Estados que não participaram no processo não deve ser interpretado em caso algum no sentido de impor a esses Estados a obrigação de aplicar ou de interpretar a Convenção de harmonia com os referidos acordos. Daí se infere que tais acordos apenas dizem respeito aos Estados que os tenham celebrado ao abrigo do disposto no nº 5.

#### **Artigo 25º – Línguas**

259. *O presente Artigo trata da língua em que devem ser redigidos os pedidos de assistência e respectivas respostas. A fim de evitar que dificuldades de ordem prática entrem ou retardem a prestação de assistência mútua, o princípio acolhido nesta matéria é no sentido de permitir uma maior flexibilidade aos Estados de modo a facilitar-lhes a tarefa. Assim, as Partes são livres de decidir de comum acordo a utilização, nas suas relações bilaterais, de uma das duas línguas oficiais do Conselho da Europa e da OCDE (inglês ou francês) ou de qualquer outra língua que venham a acordar.*

260. Uma questão conexa é a de saber se os documentos de que deve ser anexa ao pedido uma cópia autenticada, nos termos de diferentes disposições da Convenção, devem igualmente ser traduzido para a língua adoptada. Tal exigência poderia constituir um obstáculo inesperado aos pedidos de assistência; ao invés, o envio de documentos redigidos numa língua desconhecida do serviço destinatário corre o risco de se revestir de pouca utilidade. Os Estados Contratantes poderão acordar, bilateralmente, que o Estado requerente deve fornecer não apenas uma cópia dos documentos necessários, mas também um resumo desses documentos na língua adoptada por mútuo acordo.

261. *A questão da eventual tradução dos documentos notificados é tratada no n° 5 do Artigo 17°.*

### **Artigo 26° – Custos**

262. Mau grado o seu carácter prosaico, a questão dos custos pode constituir um grave obstáculo à assistência administrativa, na medida em que pode dissuadir alguns países de formularem pedidos relevantes. As disposições do presente Artigo permitem que as autoridades competentes se consultem e acordem, numa base bilateral, as regras de aplicação geral, bem como os procedimentos a seguir para encontrar uma solução nos casos mais importantes e mais dispendiosos. Essa flexibilidade é considerada necessária para evitar as dificuldades de aplicação e assegurar a aplicação eficaz dos Convenção entre as Partes.

263. Na ausência de acordo bilateral de partilha de custos, de natureza geral ou aplicável a casos específicos, o Artigo prevê que os custos normais suportados pelo Estado requerido com a prestação de assistência não darão lugar a reembolso pelo Estado requerente. Esses custos correspondem aos custos normalmente suportados pela administração fiscal com a recolha de informações ou com a cobrança do imposto para fins de tributação interna. Trata-se da prática normalmente seguida, dentro de um contexto que pressupõe um certo grau de reciprocidade.

264. As despesas extraordinárias em conexão com a prestação de assistência serão custeadas pelo Estado requerente, salvo decisão contrária acordada por via bilateral. Por despesas extraordinárias entende-se, por exemplo, os custos decorrentes do recurso a um procedimento especial, a pedido do Estado requerente, as despesas suportadas por terceiros, que tenham fornecido as informações solicitadas ao Estado requerido (por exemplo, informações bancárias), ou despesas adicionais de peritos, de tradução ou de interpretação contraídas com o propósito de esclarecer uma questão ou de traduzir documentos anexos ao pedido. São igualmente consideradas despesas extraordinárias as indemnizações por danos e perdas que o Estado requerido tenha sido forçado a pagar ao contribuinte como resultado de medidas tomadas a pedido do Estado requerente. Foi aceite que, em casos excepcionais, que, com toda a probabilidade, envolvam despesas extraordinárias, os Estados Contratantes em causa estabeleçam contactos prévios.

265. Quanto aos custos de cobrança, em regra devem ser suportados pelo devedor, ou seja, o contribuinte, embora se coloque a questão da sua imputação quando esta regra não possa ser aplicada. Os Estados Contratantes podem acordar entre si não proceder à facturação de quaisquer despesas ou unicamente, por exemplo, das custas de justiça ou dos honorários de peritos. Nessas circunstâncias, pode ser do interesse do Estado requerente acordar previamente as medidas a tomar, se tiver de suportar os custos e estes forem previsivelmente elevados. Os custos a cargo do Estado requerente poderão ser imputados ao montante dos impostos cobrados. A Convenção não impede o Estado requerido de se ressarcir dos custos por ele suportados.

## CAPÍTULO VI – DISPOSIÇÕES FINAIS

### Artigo 27º – Outros acordos internacionais

#### Número 1

266. Considerando que a presente Convenção tem por objectivo promover a cooperação internacional em matéria fiscal, é necessário assegurar, quando dois ou mais Estados são simultaneamente Partes da Convenção e de outros instrumentos ou acordos com disposições na área fiscal, que numa determinada situação seja possível recorrer ao instrumento mais eficaz. Assim, este número prevê que “as possibilidades de assistência previstas nos termos do disposto na presente Convenção não limitarão, nem serão limitadas pelas que decorram de acordos internacionais celebrados ou que venham a ser celebrados entre as Partes interessadas ou de quaisquer outros instrumentos que digam respeito à cooperação em matéria fiscal”.

267. De acordo com este princípio, há que considerar a aplicação da presente Convenção e a aplicação de outros instrumentos independentes entre si. As disposições em matéria de assistência fiscal mais restritivas do que as disposições da presente Convenção, que constem de outros instrumentos – celebrados ou a celebrar – não deverão prevalecer. Em contrapartida, as disposições menos restritivas que prevejam uma cooperação mais estreita ou mais específica (por exemplo, entre Estados vizinhos) poderão ser aplicadas em vez das da Convenção. Na prática, quando dois Estados são simultaneamente Partes da Convenção e de um outro instrumento, a autoridade competente do Estado requerente formulará o seu pedido, remetendo para o instrumento susceptível de ser mais eficaz, sem prejuízo, evidentemente, de que os termos do seu pedido satisfaçam todas as condições estipuladas pelo instrumento utilizado para a prestação de assistência. Assim, os Estados são livres de escolher o instrumento que considerem mais adequado às necessidades do caso em apreço; conseqüentemente, não podem accionar vários instrumentos ao mesmo tempo para resolver um único caso, uma vez que cada instrumento constitui um sistema com características e objectivos específicos, cujas regras podem ser incompatíveis com as de um outro instrumento. Essa a razão por que a presente disposição utiliza o termo “limitar” em vez de “afectar”, dado que este último poderia induzir em erro ao admitir como possível a aplicação simultânea de vários instrumentos.

268. A referência a outros contratos, acordos e instrumentos internacionais é entendida de forma muito ampla. Abrange as convenções bilaterais de dupla tributação e de assistência mútua administrativa bilateral, e bem assim as convenções multilaterais existentes, como sejam a Convenção Nórdica ou Tratado de Assistência Administrativa à Cobrança de Créditos Fiscais, celebrado em 5 de Setembro de 1952 entre a Bélgica, o Luxemburgo e os Países Baixos no âmbito da União Económica do Benelux. Esta disposição abrange igualmente os acordos em matéria de segurança social que contenham disposições em matéria de assistência (por exemplo, cobrança de contribuições para a segurança social).

#### Número 2

269. A pedido da União Europeia e dos seus Estados-Membros, a presente Convenção foi alterada em 2010 no sentido de clarificar as relações existentes entre a presente Convenção e as regras relativas à assistência administrativa em matéria fiscal, que exis-

tam ou venham a existir no futuro entre os referidos Estados: – as Partes que são Estados Membros da União Europeia podem aplicar, nas suas relações recíprocas, as possibilidades da assistência previstas pela Convenção, na medida em que permitam uma cooperação mais ampla do que as possibilidades oferecidas pelas regras da União Europeia aplicáveis. Entende-se que esta disposição só se aplica entre Estados-Membros da União Europeia e sem prejuízo da aplicação da Convenção entre Estados-Membros da União Europeia e outras Partes.

## **Artigo 28º – Assinatura e entrada em vigor da Convenção**

### Número 1

270. O nº 1 estipula que a Convenção está aberta à assinatura pelos Estados-Membros do Conselho da Europa e pelos países membros da OCDE.

### Número 2

271. O nº 2 estabelece que a Convenção entra em vigor no primeiro dia do mês seguinte à expiração de um prazo de três meses após a data na qual cinco Estados tenham manifestado o seu consentimento no sentido da respectiva vinculação à Convenção em conformidade com o disposto no nº 1.

### Número 3

272. O nº 3 dispõe que, no que se refere a qualquer Estado Membro do Conselho da Europa ou país Membro da OCDE que expresse posteriormente o seu consentimento no sentido da respectiva vinculação à Convenção, esta entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte à expiração de um período de três após a data de depósito do instrumento de ratificação, de aceitação ou de aprovação.

### Número 4

273. O nº 4 esclarece que, após a entrada em vigor do Protocolo de 2010, os Estados-Membros do Conselho da Europa ou os países Membros da OCDE, que não sejam Partes na Convenção podem optar por tornar-se Parte, quer na Convenção, quer na Convenção alterada pelo Protocolo de 2010. Neste sentido, estabelece-se que se tornam Partes na Convenção alterada pelo Protocolo de 2010, salvo se manifestarem uma intenção diferente, através de notificação por escrito dirigida a um dos Depositários. Esta disposição é consistente com o nº 5 do Artigo 40º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

### Número 5

274. O nº 5 foi aditado em 2010 para abrir a Convenção a países não membros da OCDE e do Conselho da Europa.

275. A abertura da Convenção a países não membros da OCDE e do Conselho da Europa oferece a esses países uma oportunidade excelente de accionarem rapidamente os seus compromissos face a padrões acolhidos internacionalmente em matéria de transparência e de troca de informações para efeitos fiscais, e permite que os países emergentes e em vias de desenvolvimento tirem partido dos benefícios decorrentes do novo enquadramento de cooperação fiscal.

276. Consequentemente, o nº 5 estabelece que qualquer Estado não membro do Conselho da Europa ou da OCDE pode solicitar que seja convidado a assinar e ratificar a presente Convenção alterada pelo Protocolo de 2010. Qualquer pedido neste sentido será dirigido a um dos Depositários, que o transmitirá às Partes. O Depositário informará igualmente o Comité de Ministros do Conselho da Europa e o Conselho da OCDE. A decisão de convidar os Estados que o solicitem a tornar-se Parte na Convenção será tomada pelas Partes, mediante consenso, através do órgão de coordenação. Ao tomarem essa decisão, as Partes terão em consideração, entre outros critérios, as regras e as práticas em matéria de confidencialidade do Estado em causa, mas também se o Estado em causa é membro do Fórum Global sobre a transparência e a troca de informações. O nº 5 difere da cláusula usual de adesão que figura na maioria das convenções do Conselho da Europa. No entanto, não constitui totalmente uma inovação, dado que foi redigido com base no Artigo XI-3 da Convenção conjunta do Conselho da Europa e da UNESCO sobre o Reconhecimento de Qualificações relativas ao Ensino Superior na Região Europeia (STE Nº 165).

277. Os Estados não-Membros do Conselho da Europa ou da OCDE que se tornem Partes da Convenção após a entrada em vigor do Protocolo de 2010 só poderão ser Partes na Convenção alterada pelo Protocolo. A razão é que, antes da entrada em vigor do Protocolo de 2010, a Convenção não estava aberta a Estados não Membros do Conselho da Europa e da OCDE.

#### Número 6

278. O disposto no nº 6 diz respeito às datas nas quais a Convenção alterada pelo Protocolo de 2010 produz efeitos. Estipula que se aplica à assistência administrativa relativamente aos exercícios fiscais com início em 1 de Janeiro ou após 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo 2010, entrar em vigor no que diz respeito a uma Parte, ou na ausência de exercício fiscal, aplica-se à assistência administrativa respeitante a obrigações fiscais geradas em 1 de Janeiro ou após 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que a Convenção alterada pelo Protocolo de 2010 entrar em vigor em relação a uma Parte. Prevê igualmente que duas ou mais Partes podem acordar entre si que a Convenção alterada pelo Protocolo de 2010 se aplica à assistência administrativa relativa a exercícios fiscais ou a obrigações fiscais anteriores.

#### Número 7

279. Não obstante o disposto no nº 6, o nº 7 prevê que as disposições da presente Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, produzirão efeitos a partir da data da sua entrada em vigor em relação a uma Parte e relativamente a exercícios fiscais ou a obrigações fiscais anteriores, no concernente a questões tributárias que envolvam um acto intencional passível de acção penal por força do direito penal da Parte requerente.

### **Artigo 29º – Aplicação territorial da Convenção**

280. As disposições do presente Artigo são conformes com a prática do Conselho da Europa nesta matéria. São explícitas e não necessitam de comentários.

## Artigo 30º – Reservas

### Número 1

281. A Convenção tem como principal objectivo facilitar a prestação de assistência mútua em matéria fiscal, no seu sentido amplo, incluindo as contribuições para a segurança social, excluindo porém os direitos aduaneiros que já são objecto de uma convenção multilateral. No entanto, é possível que, à data da assinatura, um Estado não esteja em condições, por razões de ordem prática, constitucional ou política, de prestar aos outros Estados toda a assistência exigida nos termos da Convenção. Alguns Estados poderão estar habilitados a fornecer informações relativas aos impostos sobre o rendimento, os lucros e as mais-valias e sobre o património líquido percebidos a nível da administração central – o que constitui um requisito mínimo para aderir à Convenção – e, não estarem em condições de o fazer relativamente a esses mesmos impostos percebidos a outros níveis que não a nível da administração central ou em relação a outras categorias especiais de impostos. De igual modo, poderão estar aptos a prestar assistência com vista à determinação do montante do imposto a pagar e não o poderem fazer relativamente à cobrança de créditos fiscais ou à notificação de documentos no tocante a todas as categorias de impostos ou a algumas delas.

282. Seria lamentável que, devido à escassez de meios à sua disposição para efeitos de prestação de assistência, um Estado não possa celebrar a Convenção e, consequentemente, não possa beneficiar nem permitir que outros Estados dela beneficiem. O Artigo 30º tem como objectivo permitir que um Estado celebre a Convenção, formulando reservas quanto ao tipo de imposto em causa ou quanto ao tipo de assistência a prestar, de modo a limitar a sua participação a certas formas de assistência ou à assistência relativa a certos impostos, no concernente à prestação de assistência mútua no âmbito da Convenção. Um Estado não pode formular reservas indiscriminadamente, sob pena de desvirtuar a natureza multilateral da Convenção e a aplicação do princípio da reciprocidade. Assim, o presente número, em conjugação com o nº 2, estabelece um sistema segundo o qual os Estados podem formular determinados tipos de reservas dentro de certos limites, sendo essas reservas de alguma forma negociadas. Este sistema permite salvaguardar de forma adequada a uniformidade de direitos e deveres das Partes. Além disso, facilita a aplicação do instrumento, a uniformidade da interpretação e a resolução de eventuais conflitos. Ao mesmo tempo, confere às Partes o grau de flexibilidade de que necessitam.

283. A alínea a) do nº 1 permite que um Estado se reserve o direito de recusar qualquer tipo de assistência relativamente aos impostos de outras Partes, que se insiram nas categorias visadas na alínea b) do nº 1 do Artigo 2º, desde que esse Estado não tenha incluído nenhum imposto dessas mesmas categorias no Anexo A da Convenção.

284. De facto, por força da alínea a), é possível formular reservas relativamente aos impostos sobre o rendimento ou os lucros, sobre as mais-valias ou sobre o património líquido percebidos a outros níveis que não o da administração central Estado e a qualquer outra categoria de impostos, independentemente do nível em que são cobrados.

285. A alínea b) permite que uma Parte formule reservas quanto à cobrança dos impostos exigíveis, incluindo as medidas cautelares, relativamente aos impostos das diversas categorias. Como referido no Comentário ao Artigo 3º (parágrafo 42 *supra*), as Partes podem considerar desejável a não aplicação da Convenção às multas administra-



tivas, pelo que a alínea b) prevê a possibilidade de formular uma reserva parcial relativamente à cobrança dessas coimas.

286. Dado que a Convenção é aplicável, em princípio, a todos os créditos fiscais exigíveis e, por conseguinte, aos créditos existentes anteriormente à sua entrada em vigor, a alínea c) introduz a possibilidade de formular uma reserva no sentido da não prestação de assistência administrativa, sob qualquer forma, em relação aos créditos fiscais anteriores à data da entrada em vigor da Convenção. Esta norma inclui igualmente os casos de anulação de uma reserva, que tenha sido formulada ao abrigo do disposto nas alíneas a) ou b) do presente nº 1. A presente alínea c) visa facilitar a adesão à Convenção dos Estados que tenham dificuldades em prestar assistência relativamente a créditos existentes antes da sua entrada em vigor. Considera-se que um crédito fiscal existe quando o imposto a que se reporta é devido e não foi pago, em conformidade com a alínea c) do nº 1 do Artigo 3º, no momento da entrada em vigor da Convenção.

287. A alínea d) permite formular reservas quanto à assistência em matéria de notificação de documentos, quer de um modo geral relativamente a todos os impostos, quer em relação aos impostos de uma ou de várias categorias.

288. A alínea e) responde às necessidades de algumas Partes, que, embora aceitando prestar assistência quanto à notificação de documentos, não podem aceitar a utilização dos respectivos serviços postais para a notificação de documentos por um Estado estrangeiro a uma pessoa residente no seu território.

289. A alínea f) permite que um Estado aplique o disposto no nº 7 do Artigo 28º da Convenção exclusivamente no caso de assistência administrativa relativa a exercícios fiscais com início em 1 de Janeiro ou depois de 1 de Janeiro do terceiro ano anterior ao ano em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor em relação a uma Parte ou, na ausência de exercício fiscal, no caso de assistência administrativa em matéria de obrigações fiscais geradas em 1 de Janeiro ou após 1 de Janeiro do terceiro ano anterior ao ano em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor em relação a uma Parte.

## Número 2

290. Este número complementa o disposto no número anterior, tornando explícito o regime de reservas negociadas, cujas vantagens já foram assinaladas (ver parágrafo 282 *supra*).

291. Decorre do disposto no nº 2 que as reservas devem ser formuladas exactamente de acordo com as indicações constantes do nº 1. Assim, no que diz respeito às alíneas a), b) e d), não é possível fazer uma subdivisão dentro das categorias enunciadas no Anexo A. Em contrapartida, as alíneas b) e c) permitem a formulação de reservas parciais, no sentido de que um Estado pode optar por não prestar assistência à cobrança de multas administrativas, embora esteja disposto a prestar assistência relativamente a outros elementos constitutivos do crédito fiscal (montante do imposto, juros e despesas de cobrança).

## Número 3

292. Esta disposição permite que os Estados formulem reservas posteriormente à entrada em vigor da Convenção. O objectivo desta regra é permitir que os Estados alte-

rem, se considerarem necessário, os seus compromissos, tendo em atenção o funcionamento da Convenção e o impacto da sua aplicação sobre as respectivas administrações. Essa flexibilidade visa incentivar os Estados no sentido de se tornarem Partes da Convenção e aumentar o nível de assistência que estão dispostos a prestar a outras Partes.

#### Número 4

293. Este número diz respeito à anulação de reservas. Se um Estado comunicar que retira uma reserva, daí resulta que a partir da data de recepção dessa comunicação por um dos Depositários, a assistência objecto da reserva poderá ser solicitada pelas outras Partes que não tenham formulado a mesma reserva, e que o Estado pode solicitar essa assistência.

#### Número 5

294. Este número explicita os efeitos das reservas formuladas ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 ou 3. Se um Estado assinar a Convenção, formulando uma reserva, pode recusar-se a prestar assistência relativamente aos impostos objecto da reserva ou em relação à forma de assistência objecto da reserva. Pela mesma ordem de razões, não poderá solicitar assistência às outras Partes signatárias nessa matéria.

295. Se um Estado tiver formulado uma reserva quanto à aplicação da Convenção a uma determinada categoria de impostos, as informações que fornecer não podem ser utilizados pelo Estado que as recebe para fins de um imposto dessa categoria. Assim, as informações fornecidas por um Estado que tenha formulado uma reserva relativamente à aplicação da Convenção às contribuições para a segurança social não podem ser utilizadas pelo Estado que as recebe para a determinação de contribuições para a segurança social. Esta regra é aplicável mesmo que o Estado que obteve as informações não tenha formulado uma reserva idêntica (as condições gerais de utilização das informações recebidas são analisadas nos comentários ao Artigo 22º).

296. No entanto, mesmo no caso em que um Estado formule uma reserva geral ao abrigo do disposto no Artigo 30º, relativamente à assistência a outras Partes no concernente a certos impostos ou a certas formas de assistência, não fica impedido, se o desejar, de prestar assistência em casos específicos.

### **Artigo 31º – Denúncia**

297. As disposições do presente Artigo são conformes com a prática do Conselho da Europa nesta matéria. São explícitas e não necessitam de comentários.

### **Artigo 32º – Depositários e respectivas funções**

298. O Artigo 32º enuncia as funções dos dois depositários da Convenção, o Secretário-Geral do Conselho da Europa e o Secretário-Geral da OCDE (ver n.º 3 do Artigo 2º). Os Estados são livres de dirigir as respectivas declarações, notificações ou formulações de reservas a qualquer um dos depositários. O depositário a quem tenha sido dirigida a declaração, notificação ou formulação de reserva deverá notificar os outros Estados Membros das Organizações e às outras Partes da presente Convenção.

**PROTOCOLO DE ALTERAÇÃO À CONVENÇÃO  
SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA  
EM MATÉRIA FISCAL**

## CONTEXTO

1. A Convenção de 1988 sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal (a Convenção) é o resultado de um trabalho conjunto do Conselho da Europa e da OCDE. Foi elaborada no âmbito do Conselho da Europa por um comité de peritos, sob a égide do Comité Europeu de Cooperação Jurídica, com base num primeiro projecto preparado pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE (CAF). A Convenção constitui um instrumento jurídico autónomo, que vincula apenas as Partes, com um Órgão de coordenação composto pelas Partes e pelos Secretários-Gerais da OCDE e do Conselho da Europa na sua qualidade de Depositários.

2. O Comité de Ministros do Conselho da Europa aprovou o Projecto de Convenção e, em 25 de Junho de 1987, decidiu abrir a Convenção para assinatura, sujeita à aprovação pelo Conselho da OCDE. Em 8 de Outubro de 1987, o Conselho da OCDE tomou em consideração a decisão do Comité de Ministros e acordou que a Convenção fosse aberta para assinatura a partir de 25 Janeiro de 1988. A Convenção foi devidamente aberta para assinatura em 25 de Janeiro de 1988. Actualmente, são Partes da Convenção os seguintes países: Azerbaijão, Bélgica, Dinamarca, Estados Unidos, Finlândia, França, Islândia, Itália, Noruega, Países Baixos, Polónia, Suécia, Reino Unido e Ucrânia. A Alemanha, o Canadá e Espanha assinaram a Convenção, que ainda não foi ratificada.

3. A Convenção é um instrumento jurídico multilateral e independente. A Convenção abrange uma ampla gama de impostos e contém disposições destinadas a assegurar um elevado nível de confidencialidade. Ao contrário da norma acolhida internacionalmente, adoptada pelo Fórum Global sobre a Transparência e a Troca de Informações para Efeitos Fiscais, que exige a troca de informações a pedido, a Convenção prevê outras formas assistência tais como a troca espontânea de informações, a troca automática de informações, as verificações fiscais simultâneas, a notificação de documentos e a assistência à cobrança de dívidas fiscais.

4. A Convenção concede aos países uma certa flexibilidade em termos de alcance e cobertura, dada a possibilidade da formulação de reservas relativamente a algumas disposições que podem ser adicionadas ou revogadas em data posterior, ou seja, relativamente aos impostos abrangidos pela Convenção, à assistência à cobrança de créditos fiscais e à notificação de documentos. A flexibilidade é igualmente garantida pelo facto de certas formas de assistência, como a troca automática, exigirem um acordo prévio *ad hoc* entre as autoridades competentes das Partes que desejem trocar informações automaticamente. Assim, na ausência de tal acordo entre as autoridades competentes, não existe a obrigatoriedade de troca automática por força da Convenção.

5. Quando foi redigida, a Convenção estava avançada, em muitos aspectos, em relação ao seu tempo, pelo que só recentemente foi reconhecido o seu mérito para uma administração tributária eficaz. No entanto, dado que a Convenção foi elaborada antes da adopção da norma acolhida internacionalmente em matéria de troca de informações, a assistência prevista pela Convenção está sujeita às restrições existentes no direito interno. A Convenção não exige, designadamente, a troca de informações bancárias, a pedido, para todos os efeitos fiscais, assim como não prevalece sobre um condicionamento de interesse fiscal nacional. Ao invés, a norma acolhida internacionalmente em matéria de transparência e de troca de informações prevê a plena troca de informações a pedido para todos os efeitos fiscais, sem tomar em consideração um condicionamento de

interesse fiscal nacional ou de sigilo bancário para efeitos fiscais. Tendo em vista a sua harmonização com a norma acolhida internacionalmente, os Artigos 4º, 21º e 22º da Convenção devem ser alterados.

6. Recentemente, a crescente atenção política desencadeou uma série de progressos significativos: a norma é agora acolhida a nível mundial. Todas as jurisdições analisadas pelo Fórum Global sobre a Transparência e a Troca de Informações para Efeitos Fiscais assumiram o compromisso de aplicar a referida norma. O G20, na Cimeira de Londres de Abril de 2009, reiterado pelo G8 reunido em L'Aquila, salientou a importância da rápida implementação desses compromissos. Solicitou também que fossem apresentadas propostas, até ao final de 2009, destinadas a permitir que os países em vias de desenvolvimento possam beneficiar mais facilmente das vantagens do novo ambiente de cooperação fiscal, incluindo uma abordagem multilateral para a troca de informações. Além disso, por carta dirigida à OCDE em 30 de Março de 2009, Gordon Brown, na qualidade de Presidente do G20, afirmou que “seria útil estabelecer um mecanismo multilateral eficaz, neste domínio”.

7. O número 3 do Artigo 24º da Convenção prevê que o órgão coordenador (constituído pelas Partes à Convenção e encarregado do acompanhamento da implementação da Convenção e respectivo desenvolvimento) “se for caso disso, recomende a revisão da Convenção ou as alterações a introduzir”. Na sua reunião de 29 de Abril de 2009, o órgão coordenador da Convenção decidiu explorar a possibilidade de alteração da Convenção com vista à sua harmonização com a norma acolhida internacionalmente. O órgão coordenador decidiu ainda ponderar uma alteração à Convenção destinada a abri-la à adesão de todos os países, e proceder a outras alterações. Nos meses que se seguiram, o órgão coordenador trabalhou activamente no Projecto de Protocolo, em concertação com os Secretariados da OCDE e do Conselho da Europa.

8. Dado que a Convenção é um instrumento jurídico independente, que apenas vincula as Partes, não foi solicitado ao Comité dos Assuntos Fiscais que aprovasse o Projecto de Protocolo ou as revisões do Relatório Explicativo, mas que as remetesse ao Conselho da OCDE. De igual modo, não foi solicitada ao Conselho da OCDE a aprovação do Projecto de Protocolo ou das revisões do Relatório Explicativo, mas tão só que tomasse conhecimento.

## **ALTERAÇÕES PROPOSTAS**

9. As alterações propostas no Protocolo (ver Apêndice I) incidem fundamentalmente sobre duas questões: harmonização da Convenção com a norma acolhida internacionalmente em matéria de troca de informações (Artigos 4º, 21º e 22º) e respectiva abertura aos países não-Membros da OCDE ou do Conselho da Europa (número 5 do Artigo 28º). Outras alterações propostas dizem respeito à relação existente entre a Convenção alterada e os instrumentos jurídicos Comunitários (número 2 do Artigo 27º), e ao nível de detalhe exigido a um pedido de informação (número 1 do Artigo 18º). Finalmente, duas questões procedimentais são abordadas no Protocolo: a entrada em vigor e a data de vigência das alterações, e a relação entre o Protocolo e a Convenção.

### ***Harmonização da Convenção com a Norma***

10. Como referido anteriormente, a Convenção foi redigida antes da adopção da norma acolhida internacionalmente, pelo que a troca de informações prevista pela Convenção está sujeita às limitações existentes na legislação interna das Partes. Designadamente, a Convenção não prevê expressamente que o sigilo bancário e os condicionais-mos de interesse fiscal nacional não devem impedir os países de proceder à troca de informações para fins fiscais.

11. Além disso, a Convenção contém várias disposições que restringem o uso das informações prestadas. Essas restrições aplicam-se, em especial, à utilização das informações obtidas ao abrigo da Convenção nos tribunais e para efeitos fiscais penais (ver o número 2 do Artigo 4º e o número 2 do Artigo 22º da Convenção). Outras restrições podem resultar do facto de a Convenção estabelecer que devem ser aplicadas as regras mais restritivas em matéria de sigilo tanto do Estado requerente como do Estado requerido (ver o número 1 do Artigo 22º da Convenção). Finalmente, o número 2 do Artigo 21º da Convenção em vigor contém restrições que não figuram no Artigo 26º (sobre a troca de informações) nem no Artigo 27º (relativo à assistência na cobrança) do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, o que poderia suscitar problemas de interpretação.

12. O Protocolo contém alterações a estas disposições destinadas a harmonizar a Convenção com a norma acolhida internacionalmente. O Protocolo prevê, especificamente, as seguintes alterações:

- A inclusão de disposições com base nos números 4 e 5 do Artigo 26º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE no texto do Artigo 21º da Convenção;
- Alteração do número 2 do Artigo 21º da Convenção com vista à sua harmonização com o Artigo 26º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE;
- Alteração das disposições relativas ao sigilo, à utilização de informações em matéria fiscal penal, e à divulgação de informações em tribunais, nos Artigos 4º e 22º da Convenção.

### ***Abertura da Convenção a outros países***

13. A Convenção encontra-se presentemente aberta à adesão dos países Membros do Conselho da Europa, da OCDE, ou de ambos. Propõe-se o alargamento das vantagens decorrentes do novo ambiente de cooperação em matéria fiscal a outros países, designadamente países emergentes e em vias de desenvolvimento.

14. No entanto, no caso da abertura da Convenção a todos os países, sem qualquer restrição, pode haver uma certa relutância da Parte de alguns países em aderirem, essencialmente devido a preocupações suscitadas pelas práticas de alguns países em matéria de confidencialidade. Consequentemente, o Protocolo prevê que os Estados não-Membros da OCDE ou do Conselho da Europa também podem aderir à Convenção, mas sob reserva de decisão tomada por consenso das Partes à Convenção.

### ***Outras questões***

#### ***Relações com os instrumentos jurídicos Comunitários***

15. O Protocolo contém uma emenda que estabelece que as Partes à Convenção, que sejam também membros da EU, apliquem as disposições nele contidas apenas na medida em que permitam uma cooperação mais ampla do que a prevista pelos instrumentos jurídicos comunitários.

#### *Nível de detalhe a incluir num pedido de informações*

16. O Artigo 18º (Informações a prestar pelo Estado requerente) da Convenção especifica as informações detalhadas que o Estado requerente deve fornecer ao Estado requerido, aquando da formulação de um pedido. O Protocolo prevê uma alteração ao Artigo 18º da Convenção no sentido de que sejam tidas em atenção as práticas dos países nesta área e de evitar eventuais erros de interpretação. O Relatório Explicativo é igualmente desenvolvido de modo a clarificar que não é legítimo as Partes pedirem indiscriminadamente informações (*fishing expeditions*) (ver Apêndice II).

#### *Entrada em vigor do Protocolo*

17. O Protocolo prevê a sua entrada em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses após a sua ratificação por cinco Partes à Convenção. De igual modo, qualquer Parte que ratifique o Protocolo após a sua entrada em vigor fica vinculada ao Protocolo após um prazo de três meses a contar da ratificação.

18. Uma vez que o Protocolo entre em vigor, altera a Convenção vigente. A Convenção alterada aplica-se exclusivamente às Partes que manifestaram o seu consentimento em ficar vinculadas à Convenção alterada pelo Protocolo.

19. A Convenção não alterada continuará a ser aplicada entre as Partes que não tenham manifestado o seu consentimento em ficar vinculadas ao Protocolo. Além disso, nos termos da alínea b) do número 5 do Artigo 40º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a Convenção não emendada continuará a ser igualmente aplicável às Partes não vinculadas pelo Protocolo de alteração e a qualquer Estado Membro da OCDE ou do Conselho da Europa que seja Parte à Convenção.

#### *Data em que as alterações produzem efeito*

20. Nos termos do Protocolo, a menos que as Partes decidam de outra forma, de comum acordo, as alterações aplicar-se-ão à assistência administrativa abrangendo os exercícios fiscais com início em ou após 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que a Convenção entrou em vigor relativamente a uma Parte, ou, na ausência do exercício fiscal, aplicar-se-ão à assistência administrativa respeitante a obrigações tributárias geradas em ou após 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que a Convenção entrou em vigor em relação a uma das Partes. No entanto, no caso de matéria penal fiscal, o Protocolo prevê que as alterações são aplicáveis a partir da data de entrada em vigor em relação a uma das Partes. Uma Parte pode, contudo, formular uma reserva, segundo a qual a Convenção alterada só é aplicável, no caso de matéria fiscal penal, a partir do quarto ano anterior à sua entrada em vigor relativamente à Parte em causa.

#### *Relação entre o Protocolo e a Convenção*

21. Uma vez que o Protocolo que altera a Convenção entre em vigor, importa assegurar que, sempre que possível, qualquer nova Parte à Convenção adira à versão alterada pelo Protocolo. No âmbito das alterações propostas, os membros do Conselho da Europa ou da OCDE, que ainda não são Partes à Convenção original, tornar-se-ão Partes à Convenção alterada pelo Protocolo a contar da ratificação, a menos que manifestem expressamente a intenção de aderir à Convenção existente não alterada. Este procedimento está em conformidade com a alínea b) do número 5 do Artigo 40º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

## PROCEDIMENTOS

22. Atendendo a que a Convenção foi elaborada sob os auspícios da OCDE e do Conselho da Europa, o Conselho da OCDE foi convidado a tomar conhecimento de que o Protocolo de alteração será aberto para assinatura.

23. O Comité de Ministros do Conselho da Europa, na sua reunião de 23 de Setembro de 2009, adoptou o mandato de um Comité Ad Hoc para a Revisão da Convenção (CAHTAX) aberto aos países Membros do Conselho da Europa e da OCDE e aos representantes de certos comités do Conselho da Europa e da Assembleia Parlamentar.

24. Em resposta a esta decisão, a reunião do órgão de coordenação prevista para 22 e 23 de Outubro de 2009 foi aberta ao Conselho da Europa e a todos os países Membros da OCDE e Observadores, convertendo-se numa reunião conjunta do Órgãos de Coordenação e do CAHTAX. Em Novembro de 2009, o Projecto de Protocolo e o Relatório Explicativo revisto redigidos pelo OC/CAHTAX foram remetidos pelo OC/CAHTAX ao Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE e ao Comité de Ministros do Conselho da Europa.

25. Quanto ao procedimento interno da OCDE, o Projecto de Protocolo e o Relatório Explicativo revisto foram inicialmente discutidos nas reuniões do Gabinete do CAF de 3 de Dezembro de 2009 e de 25 de Janeiro de 2010. Na sua reunião de 26-27 de Janeiro de 2010, o CAF concordou em enviar ao Conselho da OCDE o Projecto de Protocolo e o Relatório Explicativo revisto. Nessa reunião, a Áustria, o Luxemburgo e a Suíça informaram não estarem vinculados à Convenção alterada pelo Protocolo, a qual não será utilizada pelo Fórum Global na respectiva avaliação em matéria de transparência e de troca de informações para fins fiscais. O Conselho da OCDE tomou conhecimento do Projecto de Protocolo e do Relatório Explicativo revisto, na sua 1213<sup>a</sup> reunião de 18 de Fevereiro de 2010.

26. Quanto ao procedimento interno do Conselho da Europa, a sua conclusão estava inicialmente prevista para 24 de Fevereiro de 2010 por ocasião da reunião do Comité de Ministros. Antes dessa data, estava agendado que a Assembleia Parlamentar do Conselho da Europa adoptasse formalmente o seu parecer sobre o Projecto de Protocolo e sobre o Relatório Explicativo revisto, aquando da sua sessão plenária de 29 de Janeiro de 2010. No entanto, em 26 de Janeiro de 2010, a Assembleia Parlamentar do Conselho da Europa (APCE) decidiu transferir a aprovação do seu parecer para a reunião do seu “Comité Permanente”, de 12 de Março de 2010. O procedimento foi finalizado durante a reunião do Comité de Ministros de 24 de Março de 2010.

27. Assim que os procedimentos se encontrarem concluídos dentro de cada Organização, o Protocolo será aberto para assinatura pelos Signatários da Convenção em vigor. No entanto, nenhum Estado poderá tornar-se Parte do Protocolo, sem que, prévia ou simultaneamente, se torne Parte da Convenção em vigor.



## APÊNDICE – TEXTO DO PROTOCOLO

### Preâmbulo

Os Estados-Membros do Conselho da Europa e os países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), signatários do presente Protocolo,

Considerando que a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, feita em Estrasburgo, em 25 de Janeiro de 1988 (a seguir designada por “a Convenção”), foi celebrada antes que a norma relativa à troca de informações fiscais fosse internacionalmente acolhida;

Considerando a emergência de um novo quadro de cooperação após a conclusão da Convenção;

Considerando que é desejável dispor de um instrumento multilateral que permita que o maior número de Estados beneficie do novo quadro de cooperação e, ao mesmo tempo, implemente as normas mais abrangentes de cooperação internacional na área fiscal;

Acordaram o seguinte:

### Artigo I

1. O sétimo considerando do Preâmbulo da Convenção é suprimido e substituído pelo seguinte:

«Convictos, pois, de que os Estados devem tomar medidas ou prestar informações, tendo em conta a necessidade de proteger a confidencialidade das informações, e bem assim os instrumentos internacionais relativos à protecção da privacidade e ao fluxo de dados de carácter pessoal;»

2. Aditar o seguinte texto após o sétimo considerando do Preâmbulo da Convenção:

«Considerando que emergiu um novo quadro de cooperação e que é desejável dispor de um instrumento multilateral que permita que o maior número de Estados beneficie do novo quadro de cooperação e, ao mesmo tempo, implemente as normas mais abrangentes de cooperação internacional na área fiscal;»

### Artigo II

O Artigo 4º da Convenção é suprimido e substituído pelo seguinte:

«Artigo 4º – Disposições gerais

1. De acordo com o disposto na presente Secção, as Partes trocarão as informações previsivelmente relevantes para a administração e execução da legislação interna relativa aos impostos abrangidos pela presente Convenção.

2. [*Suprimido*]

3. Uma Parte pode indicar, mediante declaração dirigida a um dos Depositários, que, em conformidade com o seu direito interno, as autoridades respectivas podem informar os seus residentes ou nacionais antes de prestarem as informações que lhes digam respeito, nos termos do disposto nos Artigos 5.º e 7.º.»

### **Artigo III**

1. O termo “e” na alínea b) do número 1 do Artigo 18º da Convenção é substituído pelo termo “ou”.
2. A referência ao “Artigo 19º” na alínea f) do número 1 do Artigo 18º da Convenção é substituída por uma referência à “alínea g) do número 2 do Artigo 21º”.

### **Artigo IV**

O Artigo 19º da Convenção é suprimido.

### **Artigo V**

O Artigo 21º da Convenção é suprimido e substituído pelo seguinte:

«Artigo 21º – Protecção das pessoas e limites à obrigatoriedade de prestação de assistência

1. Nenhuma disposição da presente Convenção pode ser interpretada no sentido de limitar os direitos e as garantias concedidos às pessoas pela legislação ou pela prática administrativa do Estado requerido.
2. Salvo no que diz respeito ao Artigo 14º, as disposições da presente Convenção não podem ser interpretadas no sentido de impor ao Estado requerido a obrigação de:
  - a) tomar medidas derogatórias da sua legislação ou da sua prática administrativa, ou da legislação ou da prática administrativa do Estado requerente;
  - b) tomar medidas que sejam contrárias à ordem pública;
  - c) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou na sua prática administrativa, ou na legislação ou na prática administrativa do Estado requerente;
  - d) fornecer informações susceptíveis de revelar um segredo comercial, industrial, profissional ou um processo comercial, ou informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública;
  - e) prestar assistência administrativa, se e na medida em que se considere que a tributação do Estado é contrária aos princípios tributários geralmente aceites, ou às disposições de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação ou qualquer outra convenção celebrada com o Estado requerente;
  - f) prestar assistência administrativa tendo em vista a implementação ou a aplicação de uma disposição da legislação fiscal do Estado requerente, ou a satisfação de uma obrigação conexa, que seja discriminatória face a um nacional do Estado requerido em confronto com um nacional do Estado requerente em idênticas circunstâncias;
  - g) prestar assistência administrativa, se o Estado requerente não tiver esgotado todas as medidas razoáveis previstas pela sua legislação ou pela sua prática administrativa, salvo se o recurso a tais medidas for gerador de dificuldades desproporcionadas;

- h) prestar assistência à cobrança nos casos em que os encargos administrativos decorrentes para esse Estado sejam claramente desproporcionados face aos benefícios que podem ser obtidos pelo Estado requerente.

3. Se o Estado requerente solicitar informações ao abrigo da presente Convenção, o Estado requerido recorrerá aos poderes de que dispõe para obter as informações solicitadas, mesmo que o Estado requerido não necessite dessas informações para os seus próprios fins tributários. A obrigação constante da frase anterior está sujeita aos limites previstos na presente Convenção, mas tais limites, designadamente os limites previstos nos números 1 e 2, não devem, em caso algum, ser interpretados no sentido de permitir que o Estado requerido se recuse a prestar tais informações pelo simples facto de estas não se revestirem de interesse para si, no âmbito interno.

4. As disposições da presente Convenção, designadamente o disposto nos números 1 e 2, não podem em caso algum ser interpretadas no sentido de permitir que o Estado requerido se recuse a prestar informações unicamente porque estas são detidas por um banco, outra instituição financeira, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.»

## **Artigo VI**

Os números 1 e 2 do Artigo 22º são suprimidos e substituídos pelos seguintes:

«1. As informações obtidas por uma Parte nos termos do disposto na presente Convenção serão consideradas confidenciais e protegidas do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna dessa Parte e, se necessário, a fim de garantir o desejável nível de protecção de dados de carácter pessoal, em conformidade com as garantias exigidas por força da legislação interna da Parte que presta as informações e por ela especificadas.

2. Em qualquer caso, as referidas informações só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos de administração ou fiscalização) encarregadas da liquidação ou da cobrança dos impostos dessa Parte, ou dos procedimentos declarativos ou executivos, ou das decisões de recursos, relativos a esses impostos, ou do seu controlo. Apenas as pessoas ou autoridades referidas poderão utilizar essas informações e exclusivamente para os fins acima mencionados. Não obstante o disposto no número 1, essas informações poderão ser reveladas no decurso de audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais relativas a esses impostos.»

## **Artigo VII**

O número 2 do Artigo 27º da Convenção é suprimido e substituído pelo seguinte:

«2. Não obstante o disposto no número 1, as Partes que sejam Estados Membros da União Europeia podem aplicar, nas suas relações recíprocas, as modalidades de assistência previstas na Convenção, na medida em que estas permitam uma cooperação mais ampla do que as previstas pelo regime aplicável da União Europeia.»

## **Artigo VIII**

1. São aditados no final do Artigo 28º da Convenção os seguintes números:

«4. Qualquer Estado Membro do Conselho da Europa ou qualquer País Membro da OCDE, que se torne Parte da Convenção após a entrada em vigor do Protocolo que altera a presente Convenção, aberta para assinatura em \_\_\_\_\_ (o “Protocolo de 2010”) será Parte da Convenção alterada pelo presente Protocolo, salvo se manifestar intenção diferente mediante notificação, por escrito, dirigida a um dos Depositários.

5. Após a entrada em vigor do Protocolo de 2010, qualquer Estado não Membro do Conselho da Europa ou da OCDE pode solicitar que lhe seja endereçado convite com vista à assinatura e à ratificação da presente Convenção alterada pelo Protocolo de 2010. Qualquer pedido neste sentido deverá ser dirigido a um dos Depositários, que o transmitirá às Partes. O Depositário informará igualmente o Comité de Ministros do Conselho da Europa e o Conselho da OCDE. A decisão de convidar os Estados que solicitem tornar-se Partes da presente Convenção será tomada mediante consenso das Partes da Convenção, através do órgão de coordenação. Relativamente a cada Estado que ratifique a Convenção alterada pelo Protocolo de 2010, nos termos do presente número, a presente Convenção entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data de depósito do instrumento de ratificação junto de um dos Depositários.

6. As disposições da presente Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, produzem efeitos no que diz respeito à assistência administrativa, abrangendo os exercícios fiscais com início em ou após 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrar em vigor no que diz respeito a uma das Partes ou, na ausência de exercício fiscal, serão aplicáveis à assistência administrativa respeitante a obrigações fiscais geradas em ou após 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrar em vigor no que diz respeito a uma das Partes. Duas ou mais Partes podem acordar que a Convenção alterada pelo Protocolo de 2010 produzirá efeitos no que diz respeito à assistência administrativa relativa a exercícios fiscais ou a obrigações fiscais anteriores.

7. Não obstante o disposto no número 6, as disposições da presente Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, produzirão efeitos a partir da data da sua entrada em vigor em relação a uma Parte, no que respeita à questões tributárias que envolvam um acto intencional passível de acção penal por força do direito penal da Parte requerente, relativamente a exercícios fiscais ou a obrigações fiscais anteriores.»

2. É aditada a alínea seguinte após a alínea e) do número 1 do Artigo 30º da Convenção:

«f) aplicar o disposto no número 7 do Artigo 28º exclusivamente no caso de assistência administrativa que abranja os exercícios fiscais com início em ou após 1 de Janeiro do terceiro ano anterior àquele em que Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor no que diz respeito a uma Parte, ou, na ausência de exercício fiscal, no caso de assistência administrativa relativa a obrigações fiscais geradas em ou após 1 de Janeiro do terceiro ano anterior àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor no que diz respeito a uma Parte.»

3. Aditar as palavras “e a qualquer Parte da presente Convenção” após a expressão “países Membros da OCDE” no número 1 do Artigo 32º da Convenção.

### **Artigo IX**

1. O presente Protocolo será aberto para assinatura pelos Signatários da Convenção. Está sujeito a ratificação, aceitação ou aprovação. Nenhum signatário poderá ratificar, aceitar ou aprovar o presente Protocolo sem ter, anteriormente ou simultaneamente, ratificado, aceitado ou aprovado a Convenção. Os instrumentos de ratificação, aceitação ou aprovação serão depositados junto de um dos Depositários.

2. O presente Protocolo entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data em que cinco Partes da Convenção tenham expressado o seu consentimento em ficar vinculadas pelo presente Protocolo em conformidade com o disposto no número 1.

3. No que diz respeito a qualquer Parte da Convenção que expresse posteriormente o seu consentimento em ficar vinculado pelo Protocolo, o Protocolo entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data do depósito do instrumento de ratificação, aceitação ou aprovação.

### **Artigo X**

1. O Depositário junto do qual é efectuado um acto, uma notificação ou uma comunicação notificará os Estados Membros do Conselho da Europa, os países membros da OCDE e qualquer Parte da Convenção alterada pelo presente Protocolo, relativamente:

- a. a qualquer assinatura;
- b. ao depósito de qualquer instrumento de ratificação, aceitação ou aprovação;
- c. a qualquer data de entrada em vigor do presente Protocolo, em conformidade com o disposto no Artigo IX;
- d. a qualquer outro acto, notificação ou comunicação relativos ao presente Protocolo.

2. O Depositário que receba uma comunicação ou que proceda a uma notificação em conformidade com o disposto no número 1 deverá informar o outro Depositário.

3. Os Depositários remeterão uma cópia autenticada do presente Protocolo aos Estados-Membros do Conselho da Europa e aos países membros da OCDE.

4. Quando o presente Protocolo entrar em vigor em conformidade com o Artigo IX, um dos Depositários estabelecerá o texto da Convenção depois de alterada pelo presente Protocolo e remeterá uma cópia autenticada a cada uma das Partes da Convenção alterada pelo presente Protocolo.

EM TESTEMUNHO DO QUE, os signatários, devidamente autorizados para o efeito, assinaram o presente Protocolo.

Estabelecido pelos Depositários no dia 1o de junho de 2011 nos termos do Artigo X.4 do Protocolo que altera a Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, em inglês e francês, sendo ambos os textos igualmente autênticos, em dois exemplares um dos quais será depositado nos arquivos de cada Depositário. Os Depositários enviarão cópia autenticada a cada Parte da Convenção conforme alterada pelo Protocolo e a cada Estado qualificado a se tornar parte.