



**UAlg** ESGHT

UNIVERSIDADE DO ALGARVE

ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO, HOTELARIA E TURISMO

**O REGIME DE ASSISTÊNCIA MÚTUA  
EM MATÉRIA DE COBRANÇA DE IMPOSTOS NA UNIÃO EUROPEIA**

**Eunice Maria de Seíça Borda**

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Fiscalidade

Trabalho elaborado sob a orientação de:

Professor Mestre Pedro Rosado

**2014**

## **O REGIME DE ASSISTÊNCIA MÚTUA EM MATÉRIA DE COBRANÇA DE IMPOSTOS NA UNIÃO EUROPEIA**

### **Declaração de autoria de trabalho**

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

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

(Eunice Maria de Seíça Borda)

*Copyright* Eunice Maria de Seíça Borda

A Universidade do Algarve tem o direito, perpétuo e sem limites geográficos, de arquivar e publicitar este trabalho através de exemplares impressos reproduzidos em papel ou de forma digital, ou por qualquer outro meio conhecido ou que venha a ser inventado, de o divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição com objectivos educacionais e de investigação, não comerciais, desde que seja dado crédito ao autor e editor.

Ao meu filho, Lucas

## AGRADECIMENTOS

Expresso o meu agradecimento, ao meu orientador, Professor Mestre Pedro Rosado, cujas opiniões e clareza na abordagem do tema, foram para mim relevantes pontos de reflexão;

À equipa da Comissão Interministerial para a Assistência Mútua em Matéria de Cobrança de Créditos (CIAMMCC), o meu agradecimento pela disponibilidade e profissionalismo no desempenho das suas funções; agradeço, à Dr<sup>a</sup> Maria Luísa Dinis, o exemplo de dedicação e empenho a esta área de trabalho;

Agradeço ao meu colega, João Valadares, o facto de, enquanto Chefe de Finanças Adjunto na área da Justiça Tributária, no Serviço de Finanças de Lagos, ter enfatizado a importância da utilização da ferramenta ora abordada. As suas diretrizes foram essenciais para os bons resultados alcançados. Sem a sua visão sobre esta matéria, o meu interesse em abordá-la não teria surgido;

Agradeço, aos meus Pais, o acompanhamento constante sem o qual não teria sido possível elaborar o trabalho que agora termino;

Ao meu filho, a presença;

Aos meus irmãos, Rui e Sílvia, o exemplo de persistência;

Aos meus sobrinhos, Josué e Diogo, os sorrisos genuínos.

Não posso esquecer, os meus colegas de curso: Livónia Xavier, Paulo Castanheira, Rita Pacheco e Sérgio Silva, cujo companheirismo e boa disposição tornaram as viagens entre Lagos e Faro uma alegre epopeia.

A todos, sirvam estas linhas de testemunho de grande apreço e gratidão.

## RESUMO

Na União Europeia, a execução das liberdades fundamentais, não teve o devido acompanhamento no que respeita à criação de mecanismos comuns que permitissem a cobrança de créditos nos outros Estados-membros.

Ainda que se pretendesse e incentivasse a livre circulação de pessoas e de mercadorias, as autoridades tributárias de cada Estado-membro conservaram os seus poderes de cobrança praticamente limitados ao território nacional. Os instrumentos de cobrança existentes demonstraram ser insuficientes para assegurar a necessária cobrança de créditos tributários.

Apesar de diversas recomendações internacionais, como da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos (OCDE), são raros os casos em que Portugal incluiu nas convenções de dupla tributação internacional, cláusulas em matéria de cobrança.

Não obstante essa frequente omissão, no contexto da União Europeia, a assistência mútua na cobrança já constitui um facto.<sup>1</sup>

**PALAVRAS CHAVE:** assistência mútua; cobrança de créditos; diretiva da cobrança; recuperação de impostos.

---

<sup>1</sup> Apresentação da Conferência com o tema: *“E depois do Adeus”: A cobrança... coerciva. A nova directiva de assistência mútua em matéria de créditos tributários*, tendo por orador o Doutor João Félix Pinto Nogueira, organizada pela Associação Fiscal Portuguesa, em 25/10/2012, em Lisboa.

## **ABSTRACT**

The execution of the fundamental freedoms in the European Union, had no proper monitoring regarding the establishment of joint mechanisms allowing the recovery of debts in other Member States.

Even though the free movement of people and goods were wished and promoted, the tax authorities of each Member State retained their powers of recovery practically limited to the national territory. The existing instruments proved to be insufficient to ensure the necessary collection of tax credits.

Although several international recommendations, as the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), cases in which Portugal included in the conventions of international double taxation clauses in the recovery are rare.

Despite this frequent omission, in the Community context, mutual assistance in the collection is already a fact.

**KEY-WORDS:** mutual assistance; recovery of tax debts; recovery directive; tax collection.

## ÍNDICE

Glossário de abreviaturas	10
<b>1. Introdução</b>	<b>13</b>
<b>2. Enquadramento normativo</b>	<b>15</b>
2.1. Considerações gerais	15
2.2. No Direito Internacional	21
2.2.1. A dupla tributação	21
2.2.1.1. Considerações gerais	21
2.2.1.2. A Convenção modelo de dupla tributação da OCDE	21
2.2.1.3. As Convenções de dupla tributação	24
2.2.2. Os Acordos sobre troca de informações em matéria fiscal	26
2.2.3. As Convenções acordadas no seio de organizações internacionais	27
2.2.3.1. A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal do Conselho da Europa/OCDE	27
2.3. No Direito Comunitário	30
2.3.1. As diretivas: considerações gerais	30
2.3.1.1. No âmbito da troca de informações	32
2.3.1.1.1. A Diretiva 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de junho	32
2.3.1.1.2. A Diretiva 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de fevereiro	33
2.3.1.2. No âmbito da assistência mútua em matéria de cobrança de créditos na UE	35

2.3.1.2.1. A Diretiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de março	35
2.3.1.2.2. A Diretiva 2008/55/CE, do Conselho, de 26 de maio	36
2.3.1.2.3. A Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março	38
2.3.1.2.3.1. Modalidades	39
2.3.1.2.3.2. A recusa de assistência	41
2.3.1.2.3.3. A prescrição	42
2.3.1.2.3.4. A validade dos documentos transmitidos eletronicamente	42
2.3.1.2.3.5. A aplicação de outros acordos em matéria de assistência	42
2.3.1.2.3.6. O sigilo profissional e dever de confidencialidade	42
2.3.2. O Regulamento de Execução (UE) N.º 1189/2011 da Comissão, de 18 de novembro de 2011	44
2.4. No Direito Interno	44
2.4.1. O DL n.º 504-N/85, de 30 de dezembro	44
2.4.2. O DL n.º 296/2003, de 21 de novembro	45
2.4.3. O DL n.º 263/2012, de 20 de dezembro	45
2.4.3.1. Considerações gerais	45
2.4.3.2. A caracterização do regime de assistência mútua	47
2.4.3.2.1. O pedido de informações	47
2.4.3.2.2. O pedido de notificação	48
2.4.3.2.3. A cobrança de créditos	48
2.4.3.2.4. A adoção de medidas cautelares para garantia da cobrança	48

2.4.3.3. A dispensa da obrigação de prestar a assistência solicitada	49
2.4.3.4. A CIAMMCC	49
2.4.3.5. A prescrição	50
2.4.3.6. A resolução de litígios	50
2.4.3.7. As relações com outros acordos	51
2.4.3.8. Conclusões	51
<b>3. Os resultados alcançados</b>	<b>53</b>
3.1. Considerações gerais	53
3.2. Período de 2003 a 2004	56
3.3. Período de 2005 a 2008	58
3.4. Período de 2009 a 2010	60
3.5. De 2011 em diante	65
<b>4. A Jurisprudência</b>	<b>70</b>
4.1. Considerações gerais	70
4.2. Jurisprudência comunitária	70
4.3. Jurisprudência nacional	75
<b>5. Conclusões</b>	<b>82</b>
Bibliografia	88

## **GLOSSÁRIO DE ABREVIATURAS**

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
ATIF	Acordos sobre Troca de Informação em matéria Fiscal
CDT	Convenções para evitar a Dupla Tributação
CIAMMCC	Comissão Interministerial para a Assistência Mútua em Matéria de Cobrança de Créditos
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIRS	Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares
CM	Convenção Modelo
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGAIEC	Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	Direção Geral dos Impostos
DL	Decreto-Lei
EFTA	Associação Europeia de Comércio Livre
FTN	Formulário-tipo de notificação
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
JO	Jornal Oficial
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos

OECE	Organização Europeia de Cooperação Económica
PER	Programa Especial de Revitalização
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
SF	Serviço de Finanças
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
TCAS	Tribunal Central Administrativo do Sul
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
TJCE	Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia
UE	União Europeia

*“Dai, pois, a César o que é de César (...).”<sup>2</sup>*

---

<sup>2</sup> Bíblia Sagrada (Mateus 22:21).

## 1. INTRODUÇÃO

*“De facto, não basta detetar casos de fraude, é necessário recuperar os impostos devidos por quem se instala ou transfere o seu património para outro Estado membro, sem que tais circunstâncias constituam um obstáculo intransponível para a cobrança dos respetivos créditos fiscais.”<sup>3</sup>*

Terminado o curso de especialização, designado por curso de mestrado, tornou-se imperativa a escolha de um tema a abordar no trabalho final, exigido como requisito obrigatório para a obtenção do grau de mestre em Fiscalidade, na Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo, da Universidade do Algarve<sup>4</sup>. Deveria a dissertação aprofundar uma realidade no âmbito da Fiscalidade que nós tivéssemos sincero interesse em abordar.

O facto de termos trabalhado, com a implementação do regime de assistência mútua em cobrança de créditos, particularmente de impostos, na secção da Justiça Tributária do Serviço de Finanças de Lagos, e a recente atualização da legislação que o sustenta, bem como a falta de atenção que tem sido dedicada ao tema em Portugal, levaram-nos a pensar que seria proveitoso refletir no que foi conseguido até aqui e no caminho que se pretende empreender.

Porque o regime de assistência mútua em matéria de créditos como linha de investigação tem uma grande amplitude, entendemos estudar, essencialmente, a assistência na cobrança de impostos.

Após esta delimitação, pareceu-nos fundamental desenvolver o trabalho com especial enfoque em três partes.

A primeira, essencialmente teórica e centrada nas disposições legais que regulam essa matéria, pretende enquadrar e identificar os instrumentos jurídicos que o suportam,

---

<sup>3</sup> Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a utilização das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas – COM (2006) 43 final, de 8/2/2006.

<sup>4</sup> Artº 18, n.º 1 do Regulamento de segundos e de terceiros ciclos de estudos da Universidade do Algarve (Regulamento n.º 287/2012), publicado no DR, 2ª série – n.º 142, de 24 de julho de 2012. P. 26175.

anotando as principais razões que justificam o seu aparecimento, bem como o contexto em que foram sendo alteradas.

De seguida, aspira-se, com recurso aos relatórios das instituições europeias, à análise dos resultados obtidos no que respeita à recuperação de créditos relativos a impostos.

A informação acerca da forma como a Autoridade Tributária, na prática, tem estado envolvida no procedimento de assistência mútua é, de alguma maneira, restrita, sendo essa informação exclusiva dos serviços que mais diretamente trabalham com a implementação do regime, pelo que nos parece rigoroso, basearmo-nos nos dados publicitados nos relatórios mencionados.

Por último, completar o trabalho com uma modesta incursão na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e de tribunais nacionais que permita identificar alguns dos principais problemas e fragilidades daquelas normas.

Assim, é objetivo deste trabalho proceder a uma análise geral do regime preconizado pela chamada “diretiva da cobrança”, acentuando as suas principais características e reconhecendo-o como “... *uma das medidas de uma estratégia coordenada na luta contra a fraude...*”<sup>5</sup>, no espaço da União Europeia.

---

<sup>5</sup> Preâmbulo do DL n.º 263/2012, de 20 de dezembro.

## 2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

### 2.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

*“A existência de uma dívida ao Estado (...) é considerada uma ameaça real, actual e grave, que afecta um interesse fundamental da sociedade.”*<sup>6</sup>

A vida em sociedade pressupõe a existência de direitos e de deveres. Entre estes encontra-se a obrigatoriedade de pagar impostos que se resume ao financiamento do Estado pelo próprio cidadão. Trata-se de uma imposição ao cidadão, na qualidade de contribuinte, em troca da prestação de serviços por parte do Estado.

A arrecadação de impostos é um dos fatores que permite que os Estados se estruturem e viabilizem os seus objetivos<sup>7</sup>.

A globalização e a internacionalização da economia, que se começaram a notar na década de oitenta do século transato, passaram a ditar, cada vez mais, as regras de mercado. As fronteiras dos Estados passaram a não constituir um obstáculo ou um impedimento à realização de investimento. Esta gradual modificação da economia mundial começou, tendencialmente, a provocar desvantagens sociais e económicas, para além das indesejáveis repercussões fiscais que ameaçavam orçamentos e criavam vulnerabilidade a perturbações económicas que incrementaram a fraude<sup>8</sup> e aumentaram

---

<sup>6</sup> Proc.º n.º C-434/10, do STJ, § 3.1.. <http://www.stj.pt/ficheiros/tjue/tjue2010-434.pdf>

<sup>7</sup> Vidé artº 103º, n.º 1 da CRP: “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”

<sup>8</sup> Em Portugal, “1 - Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

a evasão fiscais.<sup>9</sup>

Paulo Marques explica o significado de evasão fiscal que “(...) visa a diminuição dos tributos a pagar com recurso a actos e /ou contratos atípicos/anormais, aproveitando-se, não raras vezes, de lacunas ou deficiências da lei.”; já a fraude fiscal “(...) caracteriza-se como a modalidade em que impera a ilicitude e o dolo, desenvolvendo-se práticas ou omissões ilegais com o único ou principal intuito de redução ou mesmo de subtração de tributos, consubstanciada essa conduta em simulação fiscal, falsificação de elementos contabilísticos (...)”.<sup>10</sup>

Maria Odete Batista Oliveira<sup>11</sup> enfatiza que os avanços na tecnologia e nas comunicações aceleraram energeticamente o ritmo do comércio além fronteiras dando à economia uma diferente dimensão, permitindo uma modificação acentuada nos mecanismos e processos de contacto, diminuindo as distâncias e alargando os mercados de recrutamento de fatores de produção e de colocação de produtos, serviços e capitais. Explica que as novas empresas multinacionais, elegendo como estratégia a otimização do resultado económico numa atuação mundializada, deslocalizam os diferentes fatores de produção e as bases de tributação que lhes correspondam conforme a procura das condições mais favoráveis, constituindo o planeamento fiscal internacional um importante pilar na vida empresarial.

---

2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000.

3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”, cfr. artº 103º do RGIT.

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/rgit/rgit103.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/rgit/rgit103.htm)

<sup>9</sup> Verificar distinção entre evasão e fraude fiscais em MARQUES, PAULO - *Os Direitos Reais na Actividade Tributária*. Lisboa, 2009. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direção Geral dos Impostos (Centro de Formação). ISBN 978-972-9377-43-3. Vol. II. P. 109-116.

<sup>10</sup> MARQUES, PAULO, obra cit., p. 109.

<sup>11</sup> OLIVEIRA, Maria Odete Batista de – *O Intercâmbio Comunitário de Informação Tributária: nova disciplina normativa e estado actual da prática administrativa nos Estados-Membros. Uma proposta de enquadramento constitucional*. Santiago de Compostela: [s.d.]. Tese para a obtenção do grau de Doutor apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Santiago de Compostela.

Sem que fosse possível inverter o rumo, os Estados mergulharam numa concorrência fiscal que, na maior parte das situações, se apresenta como prejudicial ou lesiva, causando graves perdas de receitas para os países preteridos e provocando distorções anómalas na afetação e distribuição mundial de recursos.

Neste contexto, importa verificar os mecanismos e progressos efetuados ao nível da cooperação entre os Estados da União Europeia<sup>12</sup>, envolvendo Portugal, para dirimir os fenómenos descritos.

No quadro comunitário, a crescente interdependência, em diferentes áreas, entre os Estados-membros, originou a necessidade de aumentar o nível de cooperação mútua, regulando um vasto número de matérias legais através da assinatura de tratados bilaterais e multilaterais, convenções e acordos de cooperação.

A troca de informação administrativa é um mecanismo utilizado pelos Estados no âmbito da cooperação internacional em matéria fiscal. Visa a determinação dos factos que requerem a aplicação das regras de direito internacional e a aplicação da legislação fiscal interna, pretendendo prevenir a fraude e a evasão fiscais, já abordadas.

Estão subjacentes a este instituto, princípios de compromisso de auxílio recíproco por parte dos Estados, na perceção dos tributos que lhes competem, fornecendo informações necessárias, reconhecendo e executando atos administrativos provenientes de outros Estados.

Tendo em conta que os contribuintes, cada vez mais, operam a uma escala mundial, ainda que as administrações se encontrem confinadas às suas jurisdições fiscais, a troca de informações surge como o meio adequado a permitir aos Estados um mais rigoroso controlo da base do seu imposto.

---

<sup>12</sup> Cujos EM são: Alemanha (1952), Áustria (1995), Bélgica (1952), Bulgária (2007), Chipre (2004), Croácia (2013), Dinamarca (1973), Eslováquia (2004), Eslovénia (2004), Espanha (1986), Estónia (2004), Finlândia (1995), França (1952), Grécia (1981), Hungria (2004), Irlanda (1973), Itália (1952), Letónia (2004), Lituânia (2004), Luxemburgo (1952), Malta (2004), Países Baixos (1952), Polónia (2004), Portugal (1986), Reino Unido (1973), República Checa (2004), Roménia (2007), Suécia (1995). [http://europa.eu/index\\_pt.htm](http://europa.eu/index_pt.htm)

As informações são geralmente trocadas para verificar os factos em relação aos quais as regras de uma convenção ou instrumento legal devem ser aplicadas e para prestar assistência a uma das partes contratantes com vista à plena aplicação da sua legislação fiscal.

Os principais instrumentos legais internacionais ao abrigo dos quais podem ocorrer trocas de informações para fins fiscais são: as referidas convenções fiscais bilaterais inspiradas no Modelo de Convenção sobre o Rendimento e o Património da OCDE; os instrumentos internacionais concebidos especificamente para efeitos de assistência administrativa em matéria fiscal, como os acordos de troca de informação baseados, geralmente, no Acordo Modelo sobre a Troca de Informações em Matéria Fiscal da OCDE e, ao nível comunitário, as Diretivas da UE sobre a cooperação administrativa.

Outra área de cooperação que tem vindo a ser intensificada é a assistência mútua em matéria de cobrança de créditos, nomeadamente tributários.

Portugal encontra-se, assim, subordinado a duas ordens distintas: o regime consagrado bilateralmente, nas Convenções para evitar a dupla tributação e nos Acordos sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal, e o estatuído pelas fontes de direito comunitárias (diretivas e regulamentos).

Em termos genéricos, na ordenação dos sistemas jurídicos, a cada ordenação corresponde um sistema tributário e a cada sistema tributário corresponde uma administração a quem cabe comprovar e fiscalizar os factos tributários ocorridos nesse mesmo território. Por regra, as administrações tributárias apenas têm poderes de cognição limitados aos atos e situações que se verificam no seu território.

Mas, efetivamente, o exercício da soberania tributária não se restringe a atos e situações ocorridas, apenas, em território nacional. A tributação do rendimento mundial (*worldwide income*) dos residentes em determinado Estado pressupõe a consideração de todos os seus rendimentos independentemente do lugar da sua perceção. Para além disso, os não residentes podem também ser tributados quando recebem rendimentos de fonte nacional.

Esta descoordenação entre poder tributário e poder de fiscalização em matéria tributária encontra-se na base de muitas das diferenças de tratamento entre situações internas e situações pluri-localizadas. Tais diferenças introduzem desigualdade e distorções ao nível económico, mas mostram-se como a única forma de evitar o surgimento dos esquemas de evasão e de fraude fiscais.

De facto, a celebração de instrumentos convencionais constituiu uma primeira forma de ultrapassar as graves consequências que as diferenças legais constituem.

Verifica-se então que, com a criação de normas em matéria de eliminação ou atenuação da dupla tributação, introduziram-se regras relativas à troca de informações e, mais recentemente, regras em matéria de assistência na cobrança de créditos tributários que pretendemos abordar<sup>13</sup>. Tais regras, não obstante os seus contornos e limitações, permitem ultrapassar parte dos problemas resultantes da limitação territorial dos poderes de cognição das autoridades tributárias.

Sabido é que a problemática agudiza-se no contexto europeu, onde a internacionalização das operações não é apenas um dado que os Estados-membros têm ou devam suportar, mas algo pretendido e promovido. Para além disso, aos Estados-membros compete não criarem obstáculos ao exercício das liberdades fundamentais, o que os impede de tratar de forma menos favorável as operações transnacionais em relação às equivalentes situações internas.

Esta tensão levou a que se adotassem instrumentos de direito secundário ou derivado no contexto europeu<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Convenção Modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património do Comité de Assuntos Fiscais da OCDE, em 2003.

<sup>14</sup> O direito secundário ou derivado da UE engloba os atos jurídicos previstos no artº 288º do TFUE: *“Para exercerem as competências da União, as instituições adoptam regulamentos, directivas, decisões, recomendações e pareceres.*

*O regulamento tem carácter geral. É obrigatório em todos os seus elementos e directamente aplicável em todos os Estados-Membros.*

*A directiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.*

*A decisão é obrigatória em todos os seus elementos. Quando designa destinatários, só é obrigatória para estes.*

É sabido que o principal problema residia na troca de informações, e essa troca já se encontrava prevista nas convenções em matéria de dupla tributação. No entanto, tornou-se necessário dotar o espaço normativo europeu de instrumentos de aplicação generalizada, pelo que, em consequência, foram aprovadas duas diretivas: a relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-membros no domínio dos impostos diretos e dos impostos sobre os prémios de seguro<sup>15</sup> e, a relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos e impostos e outras medidas<sup>16 17</sup>.

Justifica-se assim que a referência ao Direito Interno, que se pretende, não pode ser dissociada da sua relação com o Direito Internacional e da UE. Torna-se, por isso, necessário um breve sumário para entendermos como o Direito Internacional e da União Europeia se articulam com o Direito Interno.

No que concerne às convenções e tratados internacionais, através do artigo 8º da Constituição da República Portuguesa<sup>18</sup>, são recebidos no Direito Interno, dele fazendo parte integrante.

No que respeita ao Direito Comunitário, a relação é mais estreita, uma vez que Portugal é um Estado-membro. Os principais instrumentos que Portugal tem de cumprir no âmbito da assistência mútua na cobrança são diretivas e regulamentos que o vinculam.

Verificaremos assim que a assistência mútua na cobrança de impostos é suscetível de se materializar através de vários mecanismos que podem assentar numa abordagem

---

*As recomendações e os pareceres não são vinculativos.”*

<http://www.fd.uc.pt/Ci/CEE/pm/Tratados/Lisboa/tratados-TUE-TFUE-V-Lisboa.html>

<sup>15</sup> Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, publicada no JO L 336 de 27 de dezembro de 1977, pp. 15-20.

<sup>16</sup> Diretiva 2008/55/CEE do Conselho, de 26 de maio de 2008, publicada no JO L 150 de 10 de junho de 2008, pp. 28-38.

<sup>17</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto - *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*. 1ª ed. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal, Julho 2010. ISBN 978-972-32-1831-2.

<sup>18</sup> “1. *As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português.*

2. *As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado português.*

3. *As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram na ordem interna, desde que tal se encontre nos respectivos tratados constitutivos.”*

bilateral ou multilateral. A forma mais corrente, no entanto, e que se pretende aprofundar assenta no direito derivado da UE.

## **2.2. NO DIREITO INTERNACIONAL**

### **2.2.1. A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

#### **2.2.1.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS**

Para além do investimento estrangeiro em Portugal, assistiu-se a um crescimento da aplicação de capitais portugueses no exterior, através da criação de subsidiárias e sucursais, da realização de obras, da prestação de serviços e cedência de *know-how*.

O facto de um mesmo rendimento poder ser sujeito a um imposto equiparável em dois ou mais Estados, relativamente ao mesmo contribuinte, origina situações de dupla tributação jurídica internacional. É esta circunstância de submissão do mesmo contribuinte a dois ordenamentos jurídicos distintos em matéria tributária que o modelo de convenção de dupla tributação da OCDE pretende atenuar.

#### **2.2.1.2. A CONVENÇÃO MODELO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO DA OCDE<sup>19</sup>**

O Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE decidiu empreender em 1971, a revisão de um “Projeto de Convenção Modelo” trabalhado em 1963 para evitar a dupla tributação.

O surgimento do modelo de convenção tem a sua origem nos estudos efetuados pelo Comité Fiscal da extinta Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE) que tinha a incumbência de criar um projeto que visasse a eliminação da dupla tributação sobre o rendimento e o património.

Em 1963, foi divulgado um relatório, acompanhado de comentários interpretativos, a que foi atribuído o título supra mencionado.

Consta que desde o ano de divulgação do projeto de convenção até 1971, foram celebrados 179 tratados internacionais que se basearam na Convenção Modelo.

---

<sup>19</sup> Texto integral em <http://www.oecd.org/>

Desde então, o Comité de Assuntos Fiscais da OCDE passou a rever o projeto, bem como os seus comentários interpretativos, o que desencadeou um novo modelo de convenção apresentado e recomendado pela Organização, em 1977.

Convém referir que entre a versão de 1963 e a de 1977, ocorreram muitas alterações ao texto da Convenção Modelo, porém os princípios sobre os quais a versão original se fundava não foram modificados. A intenção não era alterar o conteúdo da convenção, mas sim aprimorar o texto.

Em 1992, o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE publicou um novo modelo de convenção e respetivos comentários, o qual, este sim, pretendia ter um carácter evolutivo, sujeito a revisões periódicas, isto é, a um processo de revisão contínua.

A CM tem sido muito útil para evitar lacunas normativas nos textos das convenções bilaterais, bem como para assegurar coerência nos objetivos que se pretende alcançar. Relevantes, também, têm sido os comentários técnicos ao texto que previnem muitos conflitos relativamente à interpretação das convenções.

A grande generalidade das convenções bilaterais celebradas pelos Estados para eliminar a dupla tributação têm sido inspiradas na CM da OCDE.

Não obstante, apesar de a política fiscal internacional de Portugal ser profundamente influenciada pela CM da OCDE, é de salientar que poucas convenções (das que Portugal assinou) contemplam nos seus textos a cláusula do artigo 27º do Modelo<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> “ Artigo 27.º

*Assistência em matéria de cobrança de impostos*

1. Os Estados contratantes podem prestar assistência mútua para fins de cobrança dos respectivos créditos fiscais. Esta assistência não é restringida pelo disposto nos artigos 1.º e 2.º. As autoridades competentes dos Estados contratantes podem estabelecer de comum acordo as formas de aplicar este artigo.

2. A expressão “crédito fiscal” tal como é usada neste artigo designa uma quantia devida a título de impostos de qualquer natureza ou denominação cobrados em nome dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, desde que a tributação correspondente não seja contrária a esta Convenção ou a qualquer outro instrumento de que os Estados contratantes sejam partes, e bem assim os juros, penalidades administrativas e custos de cobrança ou de conservação relativas a estes impostos.

3. Quando um crédito fiscal de um Estado contratante é susceptível de cobrança em virtude das leis desse Estado e é devido por uma pessoa que, nessa data, e por força dessas leis, não pode impedir a respectiva cobrança, esse crédito fiscal é aceite, a pedido das autoridades competentes desse Estado, para efeitos da sua cobrança pelas autoridades competentes do outro Estado contratante. Esse crédito

O artigo 27º apenas foi introduzido na Convenção em 2003, pelo que as CDT anteriores a essa data que ainda não tenham sido atualizadas, geralmente não incluem uma disposição com esse teor.

---

*fiscal é cobrado por esse outro Estado de acordo com a sua legislação aplicável em matéria de cobrança dos seus próprios impostos como se o crédito em causa constituísse um crédito fiscal desse outro Estado.*

*4. Quando um crédito fiscal de um Estado contratante constituir um crédito relativamente ao qual esse Estado, em virtude da sua legislação, pode tomar medidas cautelares a fim de assegurar a sua cobrança, esse crédito deve ser aceite, a pedido das autoridades competentes desse Estado, para efeitos de adopção de medidas cautelares pelas autoridades competentes do outro Estado contratante. Este outro Estado deve tomar as medidas cautelares relativamente a este crédito fiscal em conformidade com as disposições da sua legislação como se se tratasse de um crédito desse outro Estado, ainda que, no momento em que essas medidas são aplicadas, o crédito fiscal não seja susceptível de cobrança no primeiro Estado mencionado ou seja devido por uma pessoa que tenha o direito de impedir a respectiva cobrança.*

*5. Não obstante o disposto nos números 3 e 4, os prazos de prescrição e a prioridade aplicáveis, em virtude da legislação de um Estado contratante, a um crédito fiscal, por força da sua natureza enquanto tal, não se aplicam a um crédito fiscal aceite por este Estado para efeitos do número 3 e 4. Por outro lado, um crédito fiscal aceite por um Estado contratante para fins do número 3 ou 4 não pode ser objecto de qualquer prioridade nesse Estado, em virtude da legislação do outro Estado contratante.*

*6. Os procedimentos relativos à existência, validade ou montante de um crédito fiscal de um Estado contratante não são submetidos aos tribunais ou organismos administrativos do outro Estado contratante.*

*7. Sempre que, em qualquer momento após um pedido formulado por um Estado contratante em virtude do número 3 ou 4 e antes que o outro Estado tenha cobrado e transferido o montante do crédito fiscal em causa ao primeiro Estado mencionado, esse crédito fiscal deixa de constituir: a) no caso de pedido formulado ao abrigo do número 3, um crédito fiscal do primeiro Estado mencionado, susceptível de cobrança por força das leis desse Estado e é devido por uma pessoa que, nesse momento, não pode, nos termos da legislação desse Estado, impedir a sua cobrança, ou b) no caso de pedido formulado ao abrigo do número 4, um crédito fiscal do primeiro Estado mencionado, relativamente ao qual esse Estado pode, nos termos da sua legislação, tomar medidas cautelares a fim de assegurar a sua cobrança. As autoridades competentes do primeiro Estado mencionado notificam imediatamente esse facto às autoridades competentes do outro Estado e o primeiro Estado mencionado suspende ou retira o seu pedido, consoante a opção do outro Estado.*

*8. As disposições deste artigo não podem em caso algum ser interpretadas no sentido de impor ao outro Estado contratante a obrigação de:*

- a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;*
- b) tomar medidas que sejam contrárias à ordem pública;*
- c) prestar assistência se o outro Estado contratante não tiver tomado todas as medidas razoáveis de cobrança ou de conservação, consoante o caso, de que disponha por força da sua legislação ou da sua prática administrativas;*
- d) prestar assistência no caso de os encargos administrativos que daí decorrem para esse Estado serem claramente despropositados em relação aos benefícios que o outro Estado possa obter.”*

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/479C17F1-84B8-45F8-8056-73B300425BAD/0/CDT\\_Modelo\\_OCDE.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/479C17F1-84B8-45F8-8056-73B300425BAD/0/CDT_Modelo_OCDE.pdf)

### 2.2.1.3. AS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

As convenções para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional são dos instrumentos mais relevantes que um Estado possui para implementar a sua política fiscal internacional.

As CDT constituem instrumentos jurídicos bilaterais, celebrados entre dois Estados que pretendem desbloquear impedimentos na circulação dos fatores de produção e na (des)localização dos patrimónios ou rendimentos.

Efetivamente, ao nível das empresas, a internacionalização só é possível se os Estados garantirem a eliminação da dupla tributação. Nenhuma empresa está disposta a investir noutro país se os rendimentos que aí vier a obter forem tributados nesse país em razão do critério da territorialidade ou da fonte e novamente no país onde se encontra a respetiva sede ou onde a empresa tem a sua direção efetiva. Para garantir que esta situação não ocorre, os Estados acordam entre si tratados para eliminar esta dupla tributação e, nesse caso, consoante o que vier a ser estipulado, o imposto será pago apenas num dos Estados ou nos dois e num deles poderá beneficiar de um crédito fiscal correspondente ao valor do imposto pago ou parte dele<sup>21</sup> - o chamado mecanismo do crédito de imposto.

Portugal tem celebrado Convenções em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património com diversos Estados: sessenta e cinco convenções para evitar a dupla tributação, das quais sessenta e uma já estão em vigor e seis estão assinadas e aguardam entrada em vigor.<sup>22</sup>

O Despacho 13 381/98, do Ministro das Finanças<sup>23</sup> foi um marco de viragem na política fiscal internacional portuguesa, pois consagrou a sua mudança e redefinição, invocando transformações económicas, culturais e sociais operadas naquela década como uma exigência para a revisão das CDT e para a adaptação de normas que consagassem a

---

<sup>21</sup> SILVA, Suzana Tavares da; VICENTE, Marta; SANTOS, Marta Costa - *Os benefícios da harmonização fiscal e os respectivos riscos face ao actual modelo de desenvolvimento económico*. Fevereiro 2014. FDUC- Livros e Capítulos de Livros.

<sup>22</sup> Consultar lista atualizada em: [http://www.portaldasfinancas.gov.pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doelib/](http://www.portaldasfinancas.gov.pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/).

<sup>23</sup> Diário da República n.º 178, II Série, de 4 de agosto de 1998.

eliminação unilateral da dupla tributação internacional, de forma adequada aos interesses nacionais.

No domínio interno, destaca-se o caso das taxas liberatórias<sup>24</sup> que refletem, direta ou indiretamente, as motivações da circulação dos fatores de produção e da (des)localização dos patrimónios ou rendimentos.

Importa referir que as CDT dispõem de um artigo específico designado “Troca de Informações” baseado no artigo 26º do Modelo OCDE<sup>25</sup> que permite às respetivas autoridades competentes trocarem entre si informações previsivelmente relevantes de

---

<sup>24</sup> Artº 71º do CIRS.

<sup>25</sup> “ Artigo 26.º - Troca de informações

1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.º e 2.º.

2. Qualquer informações recebida, nos termos do parágrafo 1.º, por um Estado contratante, será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado e só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.

3. O disposto no número 1e 2 não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de:

a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;

b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado contratante;

c) transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

4. Se, em conformidade com o disposto neste Artigo, forem solicitadas informações por um Estado contratante, o outro Estado Contratante utiliza os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação constante da frase anterior está sujeita às limitações previstas no número 3, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples facto de estas não se revestirem de interesse para si, no respectivo âmbito interno.

5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, 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.”

OCDE, 2000/2005 – Convenção Modelo: Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/479C17F1-84B8-45F8-8056-73B300425BAD/0/CDT\\_Modelo\\_OCDE.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/479C17F1-84B8-45F8-8056-73B300425BAD/0/CDT_Modelo_OCDE.pdf)

que disponham, ou que obtenham através de diligências administrativas necessárias, relativas à situação tributária de entidades que sejam objeto do pedido.

Tem-se verificado, porém, que para além dos acordos serem apenas bilaterais, só entram em vigor após um longo processo de negociação, seguido de um complexo caminho de execução, aprovação e ratificação.

Há que acentuar que este difícil processo, também presente nas alterações dos textos acordados entre as partes, pode favorecer a falta de inclusão do artigo 27º nas convenções. Verifique-se, a título de exemplo, o caso da Convenção de Portugal com Moçambique, em que a disposição relativa à assistência mútua na cobrança de impostos, foi introduzida através do artigo 15º do Protocolo<sup>26</sup> que revê a Convenção publicada em 1992. O Protocolo foi assinado em Maputo em março de 2008, só tendo sido aprovado pela Assembleia da República um ano depois (março de 2009) e, posteriormente, ratificada.

Assim, no contexto europeu, tem-se notado que outra regulamentação tem tomado primazia sobre as CDT, nomeadamente normas comunitárias mais vantajosas ou eficazes no combate à dupla tributação.

Em Portugal, das convenções concluídas após a introdução do artigo 27º na Convenção Modelo (2003), por exemplo, a assinada com a Noruega<sup>27</sup> contém disposição idêntica ao artigo 27º, aliás, literalmente transcrita, bem como a de Timor-Leste<sup>28</sup>.

Interessantes são os casos da Holanda<sup>29</sup>, Suécia<sup>30</sup> e Índia<sup>31</sup> que apesar de terem sido assinadas antes daquela introdução, continuam já, disposições similares.

### **2.2.2. OS ACORDOS SOBRE TROCA DE INFORMAÇÕES EM MATÉRIA FISCAL**

Os ATIF são instrumentos legais que habilitam as autoridades fiscais portuguesas a solicitar às autoridades competentes das jurisdições em causa elementos considerados

---

<sup>26</sup> Publicação no DR, I série, n.º 89 de 8/5/2009, p. 2754.

<sup>27</sup> Artº 27º da Convenção publicada no DR – I série A, n.º 73, de 12 de abril de 2012, p. 1822.

<sup>28</sup> Artº 28º da Convenção publicada no DR – I série A, n.º 154, de 9 de agosto de 2012, p. 4267.

<sup>29</sup> Artº 29º da Convenção publicada no DR - I série A, n.º 159, de 12 de julho de 2000, p. 3089.

<sup>30</sup> Artº 26º da Convenção publicada no DR – I série A, n.º 59, de 11 de março de 2003, p. 1695.

<sup>31</sup> Artº 27º da Convenção publicada no DR – I série A, n.º 55, de 6 de março de 2000, p. 825.

relevantes para um correto conhecimento e avaliação da situação tributária de determinado contribuinte, nomeadamente informações acerca da movimentação de fundos bem como sobre a titularidade de sociedades específicas, *trusts* e outras entidades.

Portugal celebrou dezasseis ATIF baseados no Modelo de Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal da OCDE, definido em 2002, com várias jurisdições com regimes de tributação privilegiada<sup>32</sup>, nomeadamente: Andorra, Antigua e Barbuda, Belize, Bermudas, Comunidade da Dominica, Estados de Guernsey, Gibraltar, Ilhas Caimão, Ilha de Man, Ilhas Virgens Britânicas, Ilhas Turcas e Caicos, Libéria, Jersey, Santa Lúcia, St. Kitts and Nevis<sup>33</sup>. Estes acordos foram assinados entre 2009 e 2011, tendo a maioria entrado em vigor em 2011. Alguns ainda se encontram, no entanto, pendentes por aguardarem ratificação.

Os ATIF têm uma grande importância, no que respeita à troca de informações fiscais, dado que permitem compensar limitações impostas pelo princípio da territorialidade que impede os Estados de levar a cabo investigações e auditorias no território de outros Estados.

### **2.2.3. AS CONVENÇÕES ACORDADAS NO SEIO DE ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS**

#### **2.2.3.1. A CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL DO CONSELHO DA EUROPA/OCDE<sup>34</sup>**

A Convenção é um instrumento jurídico multilateral e independente que nasceu de um trabalho conjunto entre a OCDE e o Conselho da Europa como resposta à necessidade de coordenação de esforços a nível fiscal. Possibilita às Partes – os países membros das duas organizações e, também, países não membros – diversas formas de cooperação administrativa, como: a troca de informações, as verificações fiscais simultâneas, as verificações fiscais no estrangeiro, a assistência à cobrança de créditos fiscais e a

---

<sup>32</sup> Todos constam elencados na lista dos chamados paraísos fiscais da Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro.

<sup>33</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/ATIF](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/ATIF)

<sup>34</sup> Foi emanada do Comité dos Assuntos Fiscais de 2000/2005.

notificação de documentos<sup>35</sup>, tendo em vista a luta contra os fenómenos internacionais de evasão e fraude fiscais e, em geral, os comportamentos de incumprimento dos deveres fiscais.

A Convenção foi aberta para assinatura em 1988 e entrou em vigor em 1995.<sup>36</sup>

A Convenção foi objeto de revisão, em resposta a um apelo lançado pelos Chefes de Estado e de Governo do G20<sup>37</sup> para alargar este instrumento de cooperação internacional aos países em desenvolvimento.

A revisão da Convenção concretizou-se através da elaboração de um Protocolo, aberto para assinatura desde 27 de maio de 2010 que implica a assinatura, ratificação, aceitação ou aprovação para os países participantes.

Para os Estados não membros da OCDE, o processo de adesão está sujeito a uma decisão tomada por consenso das Partes na Convenção. De referir que os Estados não membros da OCDE e do Conselho da Europa só podem ser partes da Convenção alterada pelo Protocolo, tendo em conta que antes da alteração, a Convenção não estava aberta a Estados não membros das referidas Organizações.

Portugal, embora nunca tenha sido parte da Convenção, na versão inicial, veio a tornar-se signatário em a 27 de maio de 2010. Aguardava-se a conclusão do procedimento de ratificação que determinaria a entrada em vigor da Convenção no ordenamento jurídico português. Entretanto, recentemente, por resolução da Assembleia da República em 8 de julho de 2014, foi aprovada a Convenção Relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, adotada em Estrasburgo, em 25 de janeiro de 1988, conforme revista pelo Protocolo de revisão à Convenção relativa à Assistência Mútua em Matéria Fiscal, adotado em Paris, em 27 de maio de 2010<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> Artº 1º, n.º 2 da Convenção.

<sup>36</sup> Foram signatários iniciais: Azerjeijão, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Islândia, Itália, Holanda, Noruega, Polónia, Suécia, Ucrânia, Reino Unido e Estados Unidos da América.

<sup>37</sup> O Grupo dos Vinte reúne os ministros de finanças e os responsáveis pelos bancos centrais da UE e das dezanove maiores economias mundiais, com o intuito de discutirem, essencialmente, questões importantes da economia global.

<https://www.g20.org>

<sup>38</sup> DR – I série, n.º 178, de 2014/09/16. P. 4967-4981.

Foi, igualmente, alterada a forma de articulação da Convenção com os instrumentos de direito europeu em matéria de cooperação administrativa em matéria fiscal, prevista no artº 27º. Neste ponto, estabeleceu-se que os Estados-membros da UE podem aplicar, nas suas relações recíprocas, as possibilidades de assistência previstas na Convenção, na medida em que estas permitam uma cooperação mais ampla que a que resulta das regras aplicáveis na UE (direito derivado).

De sublinhar que a aplicação da convenção multilateral e de outros instrumentos deve ser considerada de forma independente, ou seja, as disposições em matéria de assistência fiscal mais restritivas do que as disposições da Convenção em análise que constem de outros instrumentos, não deverão prevalecer.

No essencial, a revisão teve em vista fazer uma atualização das disposições da Convenção no sentido de uma harmonização com o padrão internacionalmente aceite em termos de transparência e troca de informações em matéria fiscal, expresso na redação dada em 2005 ao artº 26º do Modelo de Convenção Fiscal de OCDE.

A Convenção abrange todas as formas de contribuições obrigatórias de natureza estadual, regional e local, com exceção dos direitos aduaneiros e dos direitos abrangidos pela Convenção Internacional de Assistência Mútua Administrativa com o fim de prevenir, investigar e reprimir as infrações aduaneiras. A Convenção abrange também as cotizações obrigatórias para a segurança social, não contempladas na Diretiva 2010/24/EU e no DL n.º 263/2012, de 20 de dezembro.

É seu objetivo acentuar a assistência administrativa em matéria fiscal entre os Estados que compreende a modalidade de troca de informações, assistência à cobrança e notificação de documentos.

Importa salientar que a assistência administrativa entre as Partes não é restringida pela residência ou a nacionalidade do contribuinte ou de outras pessoas envolvidas.

Helena Baptista Ferreira enfatiza que a Convenção sobre Assistência Mútua em Matéria Fiscal do Conselho da Europa/OCDE continua a ser útil para Portugal (e restantes Estados-membros) na medida em que permite o contacto necessário com outros países com os quais não existe outro tipo de instrumento de assistência mútua (por não fazer

parte da UE ou por não haver convenção bilateral assinada), uma vez que para além de estar aberta aos membros da OCDE<sup>39</sup> e do Conselho da Europa<sup>40</sup>, permite a adesão de não membros dessas organizações.<sup>41</sup>

## 2.3. NO DIREITO COMUNITÁRIO

### 2.3.1. AS DIRETIVAS: CONSIDERAÇÕES GERAIS

*“A directiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.”*<sup>42</sup>

Antes de mais convém referir que o meio privilegiado de harmonização legislativa ao nível dos impostos tem sido o das diretivas, aprovadas ao abrigo do artº 114º do TFUE<sup>43</sup>. Estes instrumentos limitam-se a campos específicos da normação tributária,

---

<sup>39</sup> Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, Portugal, Reino Unido, Suécia, Suíça, Turquia, Alemanha, Espanha, Canadá, EUA, Japão, Finlândia, Austrália, Nova Zelândia, México, República Checa, Hungria, Polónia, Coreia do Sul, Eslováquia, Chile, Eslovénia, Israel, Estónia.

<http://www.oecd.org/fr/apropos/membresetpartenaires/>

<sup>40</sup> Todos os países europeus à exceção do Cazaquistão, da Bielorrússia e do Vaticano, ou seja, 47 membros: Bélgica, Dinamarca, França, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Países Baixos, Noruega, Suécia, Reino Unido, Grécia, Turquia, Islândia, Alemanha Ocidental, Áustria, Chipre, Suíça, Malta, Portugal, Espanha, Liechtenstein, S. Marino, Finlândia, Hungria, Polónia, Bulgária, Estónia, Lituânia, Eslovénia, República Checa, Eslováquia, Roménia, Andorra, Letónia, Albânia, Moldávia, Macedónia, Ucrânia, Rússia, Croácia, Geórgia, Arménia, Azerbaijão, Bósnia e Herzegovina, Sérvia, Mónaco, Montenegro.

<http://hub.coe.int/>

<sup>41</sup> FERREIRA, Helena Baptista, *Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal do Conselho da Europa/OCDE*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 430. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária e Aduaneira. ISSN 0870/340X. Janeiro – Junho 2013.

<sup>42</sup> Artigo 288º do TFUE.

<sup>43</sup> “1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, aplicam-se as disposições seguintes à realização dos objectivos enunciados no artigo 26.º. O Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, e após consulta do Comité Económico e Social, adoptam as medidas relativas à aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros, que tenham por objecto o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno.

2. O n.º 1 não se aplica às disposições fiscais, às relativas à livre circulação das pessoas e às relativas aos direitos e interesses dos trabalhadores assalariados. (...)

4. Se, após a adopção de uma medida de harmonização pelo Parlamento Europeu e o Conselho, pelo Conselho ou pela Comissão, um Estado-Membro considerar necessário manter disposições nacionais justificadas por exigências importantes a que se refere o artigo 36.º ou relativas à protecção do meio de trabalho ou do ambiente, notificará a Comissão dessas medidas, bem como das razões que motivam a sua manutenção. (...)

tidos como mais relevantes para a implementação do mercado interno, como a questão da distribuição dos dividendos entre sociedades do mesmo grupo situadas em Estados-membros distintos<sup>44</sup> ou a regulamentação do tratamento tributário dos pagamentos de juros e *royalties*<sup>45</sup>.

As diretivas fixam objetivos e resultados a atingir pelos Estados-membros, nomeadamente medidas setoriais, as quais não estabelecem traves mestras ou linhas de orientação em relação à edificação do restante espaço normativo.<sup>46</sup> Deixam aos Estados-membros a liberdade de adotar a forma e os meios de alcançar o proposto.<sup>47</sup>

Importante é, referir a possibilidade que os cidadãos têm de invocá-las perante os tribunais, ainda que a diretiva não esteja transposta para o direito interno por determinado Estado.

---

*6. No prazo de seis meses a contar da data das notificações a que se referem os n.ºs 4 e 5, a Comissão aprovará ou rejeitará as disposições nacionais em causa, depois de ter verificado que não constituem um meio de discriminação arbitrária ou uma restrição dissimulada ao comércio entre os Estados-Membros, nem um obstáculo ao funcionamento do mercado interno.*

*Na ausência de decisão da Comissão dentro do citado prazo, considera-se que as disposições nacionais a que se referem os n.ºs 4 e 5 foram aprovadas.*

*Se a complexidade da questão o justificar, e não existindo perigo para a saúde humana, a Comissão pode notificar o respectivo Estado-Membro de que o prazo previsto no presente número pode ser prorrogado por um novo período de seis meses, no máximo.*

*7. Se, em aplicação do n.º 6, um Estado-Membro for autorizado a manter ou adoptar disposições nacionais derogatórias de uma medida de harmonização, a Comissão ponderará imediatamente se deve propor uma adaptação dessa medida. (...)*

*9. Em derrogação do disposto nos artigos 258.º e 259.º, a Comissão ou qualquer Estado-Membro pode recorrer directamente ao Tribunal de Justiça da União Europeia, se considerar que outro Estado-Membro utiliza de forma abusiva os poderes previstos no presente artigo.*

*10. As medidas de harmonização acima referidas compreenderão, nos casos adequados, uma cláusula de salvaguarda que autorize os Estados-Membros a tomarem, por uma ou mais razões não económicas previstas no artigo 36.º, medidas provisórias sujeitas a um processo de controlo da União.”*

<http://www.fd.uc.pt/Ci/CEE/pm/Tratados/Lisboa/tratados-TUE-TFUE-V-Lisboa.html>

<sup>44</sup> Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de EM diferentes, publicada no JO n.º L 225 de 1990/08/20, p. 6-9.

<sup>45</sup> Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efetuados entre sociedades associadas de EM diferentes, publicada no JO n.º L 157, de 2003/06/26, p. 49-54.

<sup>46</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto - *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, ob.cit..

<sup>47</sup> CAMPOS, João Mota de – *Direito Comunitário cit.*, p. 121.

### **2.3.1.1. NO ÂMBITO DA TROCA DE INFORMAÇÕES**

#### **2.3.1.1.1. A DIRETIVA 2003/48/CE, DO CONSELHO, DE 3 DE JUNHO**

Conhecida como a Diretiva da Poupança, respeita à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros. Foi transposta para a ordem jurídica nacional pelo DL n.º 62/2005, de 11 de março<sup>48</sup>.

Tem por objetivo final permitir que os rendimentos da poupança sob a forma de juros, pagos num Estado-membro a beneficiários efetivos que sejam pessoas singulares com residência fiscal noutra Estado-membro sejam sujeitos a uma tributação efetiva em conformidade com a legislação deste último Estado-membro.

Mencionamo-la porque da instauração da disciplina resultante desta Diretiva têm decorrido a celebração de acordos de troca de informações com países terceiros e com territórios associados ou dependentes de outros Estados-membros, tendo por finalidade a adoção de medidas equivalentes ou idênticas às preconizadas na Diretiva nesses países ou territórios.

A troca de informações é efetuada entre as autoridades competentes dos Estados, as quais estão previamente definidas e são dadas a conhecer reciprocamente entre os Estados contratantes.

A competência para a cooperação administrativa em sentido amplo e para a troca de informações, em particular, no âmbito dos impostos diretos, em Portugal, está confiada à Direção de Serviços de Relações Internacionais<sup>49</sup>.

O princípio fundamental que rege este mecanismo é o da reciprocidade e a sua utilização está sujeita a regras, das quais se salientam as seguintes:

-Os Estados trocam as informações consideradas relevantes para uma correta aplicação das disposições convencionais ou da legislação interna, relativamente aos impostos visados pela Convenção ou outro instrumento legal que ao caso se aplique;

---

<sup>48</sup> Posteriormente alterado pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, e regulamentada pela Portaria n.º 563-A/2005, de 28 de junho.

<sup>49</sup> Cfr artigo 5º, n.º 2, alínea i) da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro e no artigo 4º, n.º 3 do DL n.º 61/2013, de 10 de maio.

-as informações trocadas estão sujeitas ao sigilo fiscal e não podem ser utilizadas para fins diferentes dos legalmente previstos. Isto significa que o Estado que recebe as informações tem de as manter sob sigilo, nos exatos termos previstos na sua legislação interna;

-as informações obtidas só podem ser comunicadas às autoridades fiscais competentes. Podem, porém, ser transmitidas ao contribuinte e à autoridades judiciais e administrativas, não podendo ser transmitidas a uma entidade ou Estado terceiro, sem autorização prévia, salvo disposição expressa em contrário que conste da Convenção bilateral aplicável ou na Diretiva 2011/16/EU, de 15 de fevereiro;

-Os Estados comprometem-se a utilizar os poderes de que dispõem para obter as informações solicitadas e Estado algum poderá recusar o seu envio com a justificação de que essa informação não é relevante, do ponto de vista do seu direito interno;

-Nenhum Estado é obrigado a fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação interna ou no âmbito da sua prática administrativa habitual, ou quando essa informação seja reveladora, de alguma forma, de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

O artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE bem como a Diretiva da cooperação administrativa prevêm a troca de informações e não limitam as formas nem o modo como esta possa ocorrer. Pode concretizar-se a pedido, de forma espontânea ou automática.

#### **2.3.1.1.2. A DIRETIVA 2011/16/UE, DO CONSELHO, DE 15 DE FEVEREIRO**

A Diretiva mencionada respeita à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e revogou a Diretiva 77/799/CEE<sup>50</sup>. Entrou em vigor em 1 de janeiro de 2013, tendo sido transposta para a ordem jurídica nacional pelo DL n.º 61/2013, de 10 de maio.

Prevê e regulamenta não só os três tipos de troca de informações (a pedido, espontânea e automática), bem como os pedidos de notificação, a presença de funcionários nos

---

<sup>50</sup> Datada de 19 de dezembro de 1977.

serviços administrativos de outros Estados e a participação em inquéritos administrativos e controlos simultâneos.

A aprovação da anterior diretiva tinha surgido num contexto marcado pela internacionalização das atividades económicas e pelo aproveitamento desse fenómeno para a implementação de estratégias de fraude e evasão fiscal<sup>51</sup> com resultados nefastos para além das fronteiras dos Estados-membros: significativas perdas orçamentais; violações do princípio da justiça social e sérias distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência, afetando o funcionamento do Mercado Comum.

A Diretiva estabelecia a troca de informações sobre os impostos sobre o rendimento, o património, os prémios de seguro, os direitos niveladores agrícolas e os direitos aduaneiros.

No seu artigo 1º, evocava a assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-membros no domínio dos impostos diretos e o artigo 2º estabelecia a prestação de informações necessárias e relevantes à correta determinação dos impostos sobre o rendimento e sobre o património ou do IVA relativamente a uma situação concreta, por parte da autoridade competente em Portugal perante a autoridade competente de outro Estado-membro.

Os motivos que os Estados-membros podiam alegar no caso de recusa de troca de informações era a existência de limites de ordem interna como: segredos comerciais, motivos de ordem pública e falta de reciprocidade de tratamento.

O regime então implementado assentava em pilares relevantes como: a satisfação do interesse dos Estados-membros na obtenção de informações tributariamente importantes às quais não poderiam aceder diretamente; a proteção dos interesses afetados pela troca de informações; o imperativo de as informações permanecerem sigilosas só podendo ser utilizadas para os fins a que se destinavam; e a existência de mecanismos de cooperação entre administrações tributárias através de controlos simultâneos.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto – ob.cit..

<sup>52</sup> Apresentação da Conferência com o tema: *“E depois do Adeus”: A cobrança... coerciva. A nova diretiva de assistência mútua em matéria de créditos tributários*, cit.

### **2.3.1.2. NO ÂMBITO DA ASSISTÊNCIA MÚTUA EM MATÉRIA DE COBRANÇA DE CRÉDITOS NA UE**

#### **2.3.1.2.1. A DIRETIVA 76/308/CEE, DO CONSELHO, DE 15 DE MARÇO**

A política fiscal na UE ramifica-se na fiscalidade indireta e direta. Se a primeira prende-se com a livre circulação das mercadorias e a livre prestação de serviços (IVA, impostos especiais sobre o consumo, impostos sobre o património), a segunda é da competência exclusiva dos Estados-membros que gozam de liberdade para desenvolverem os seus sistemas de fiscalidade direta (impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas), de modo a poderem adaptá-los aos objetivos e obrigações das políticas nacionais.

Nesse sentido, os Estados-membros adotaram várias medidas destinadas a provocar uma melhor governação em matéria fiscal na UE, nomeadamente, normas que tendem a impedir a evasão fiscal e que constituem mecanismos de direito europeu: a Diretiva 77/799/CEE de 19 de dezembro de 1977<sup>53</sup>, a referida Diretiva 2008/55/CE e a Diretiva 2010/24/UE de 16 de março de 2010, em vigor.

O regime de assistência mútua em matéria de cobrança de créditos foi criado pela Diretiva 76/308/CEE, substituída pela Diretiva 2008/55/CE<sup>54</sup>, a chamada “diretiva da cobrança”, tendo sido a primeira a ser aprovada nesta matéria. O principal objetivo era o de fixar as “*regras que as disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros devem conter, tendo em vista assegurar a cobrança (...) dos créditos (...) constituídos num outro Estado-Membro*”<sup>55</sup>.

A matéria regulada na Diretiva n.º 76/308/CEE tinha como objeto: a assistência mútua na cobrança de créditos resultantes de operações no sistema de financiamento do FEOGA, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros, e ainda ao IVA e a determinados impostos especiais sobre o consumo.

---

<sup>53</sup> Conhecida como diretiva em matéria de trocas de informação. Foi publicada no JO 336, de 1977/12/27 e entrou em vigor em 1977/12/23. Foi transposta para o ordenamento jurídico português pelo DL n.º 127/90 de 17 de abril.

<sup>54</sup> Diretiva 2008/55/CE do Conselho, de 26 de maio de 2008, relativa a assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas, publicada no JO L 150, de 10 de junho de 2008, pp. 28-38.

<sup>55</sup> Cfr. artº 1º da Diretiva 2008/55/CE, já citada.

### 2.3.1.2.2. A DIRETIVA 2008/55/CE, DO CONSELHO, DE 26 DE MAIO<sup>56</sup>

Substituiu a anterior, a qual necessitava de uma revisão global, dadas sucessivas alterações substanciais a que tinha sido sujeita no decurso dos anos.

Mais uma vez, pretende-se dar resposta à ameaça que o aumento da fraude constitui para os interesses financeiros da Comunidade, dos Estados-membros e do mercado interno; visa também, assegurar a neutralidade fiscal<sup>57</sup> e a competitividade.

O objetivo principal é o de permitir que um crédito tributário constituído num Estado-membro possa ser cobrado em qualquer outro dos Estados Membros. Pretende-se que o facto de um sujeito passivo exercer uma determinada liberdade fundamental – deslocando-se para um outro Estado-membro ou para aí transferindo toda ou parte do seu património – não possa ser utilizado como forma de evasão das obrigações tributárias que lhe correspondem naquele primeiro Estado.<sup>58</sup>

Em relação ao objeto, estabelecem-se regras comuns de assistência mútua em matéria de cobrança relativa a: créditos, direitos niveladores agrícolas e direitos aduaneiros, IVA, impostos especiais sobre o consumo, impostos sobre o rendimento e o património, taxas sobre os prémios de seguros, juros e sanções.

No âmbito da Diretiva, a assistência mútua pode tomar a forma de: prestação de informações úteis para a cobrança de créditos constituídos no Estado-membro da autoridade requente; notificação do devedor do imposto dos atos relativos a créditos originados no Estado-membro da autoridade requerente; e à efetiva cobrança dos créditos já referidos no Estado-membro onde tenha a sua residência.<sup>59</sup>

---

<sup>56</sup> Diretiva do Conselho de 26 de maio de 2008, codificou a anterior. Ambas foram transpostas para o ordenamento jurídico português pelo DL n.º 504-N/85 de 30 de dezembro, vigorando, posteriormente o DL n.º 296/2003 de 21 de novembro.

<sup>57</sup> Pretendendo-se assegurar que determinados contribuintes, para uma mesma realidade sujeita a imposto, sejam objeto da mesma tributação independentemente da sede em que esse rendimento é obtido.

<sup>58</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto - *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, cit.

<sup>59</sup> Apresentação da Conferência com o tema: “E depois do Adeus”: A cobrança... coerciva. A nova diretiva de assistência mútua em matéria de créditos tributários, cit.

Em fevereiro de 2009, a Comissão apresentou a proposta (COM(2009)28), tendo em vista a substituição da Diretiva 2008/55/CE do Conselho por novas disposições que permitissem reforçar a assistência mútua em matéria de cobrança de créditos.

Os principais objetivos e elementos que a proposta incluía eram:

-O alargamento do âmbito da aplicação a tributações ainda não abrangidas pela legislação comunitária vigente. Uma vez que a competitividade e a neutralidade fiscal do mercado interno não são unicamente afetadas pelo não pagamento das tributações abrangidas pela Diretiva que vigorava, concluíu-se que as distorções das condições do mercado interno e a ameaça aos interesses financeiros da União Europeia e dos Estados-membros, podiam também resultar de fraude relacionada com outros tipos de tributação.

-A aplicação preferencial da legislação comunitária a todos os pedidos de assistência mútua para a cobrança de créditos entre os Estados-membros da UE. Este passo, deveria facilitar a ação dos profissionais competentes perante as dificuldades que resultam da aplicação de diferentes acordos e mecanismos que prevêm variedade de possibilidades, condições, modalidades e diversas formas de comunicação.

-E finalmente um tratamento mais célere dos pedidos. Este aspeto é essencial, já que uma maior ou menor facilidade na cobrança dos créditos depende claramente da antiguidade do pedido.

Para assegurar a eficácia em matéria de cobrança, a Comissão propôs algumas medidas como:

-A possibilidade de apresentar um pedido de cobrança, mesmo quando no Estado-membro requerente não foram ainda aplicados todos os procedimentos adequados ao objetivo pretendido;

-A troca espontânea de certas medidas de informação;

-A possibilidade concedida aos profissionais que executam a cobrança, de se deslocarem aos serviços administrativos e participarem nos inquéritos administrativos noutros Estados Membros;

-A simplificação dos procedimentos de notificação de documentos através da introdução de um método uniforme, utilizando um formulário-tipo;

-E o desenvolvimento de instrumentos comunitários uniformes para a adoção de medidas executórias e cautelares, de forma a evitar problemas relacionados com a tradução e o reconhecimento de documentos estrangeiros.

O Conselho e o Parlamento foram convidados a adotar rapidamente a proposta apresentada pela Comissão, a fim de se concretizar o reforço da assistência mútua em matéria de cobrança de créditos.

Efetivamente, a 16 de março de 2010, o Conselho adotou a Diretiva 2010/24/UE relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas.

As disposições de execução da Comissão, que alcançaram o apoio unânime do Comité de Cobrança, em reunião de outubro de 2011, tinham que ser adotadas antes do final de 2011.

### **2.3.1.2.3. A DIRETIVA 2010/24/UE DO CONSELHO , DE 16 DE MARÇO**

Em vigor, a Diretiva n.º 2010/24/UE<sup>60</sup>, revoga a anterior Diretiva n.º 2008/55/CE, produzindo efeitos a partir de 1 de janeiro de 2012.

Introduz grandes alterações em matéria de assistência mútua na cobrança entre Estados-membros, cobrindo a cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, versando, no entanto, o nosso trabalho, apenas, a primeira – assistência na cobrança de impostos.

De focar que a Diretiva pretende abarcar a cobrança de “*todos os impostos (...)* *independentemente da sua natureza*”<sup>61</sup>. O âmbito de aplicação da Diretiva estende-se

---

<sup>60</sup> Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, publicada no JO de 31 de março de 2010, L 84, p. 1-12.

<sup>61</sup> Alínea a) do n.º 1 do artº 2º da Diretiva 2010/24/UE, já citada e alínea a) do n.º 1 do artº 3º do DL n.º 246, já citado.

também às sanções e multas<sup>62</sup>, nelas se incluindo as coimas por infrações tributárias<sup>63</sup>, bem como os juros e despesas inerentes à dívida<sup>64</sup>. Nesta última rubrica incluem-se as custas dos processos de execução fiscal, em território nacional.

A Diretiva pretende uniformizar o sistema de assistência à cobrança no mercado interno.<sup>65</sup>

Diz o Preâmbulo do DL que a transpõe para o direito nacional<sup>66</sup> que visa “...dar resposta à ameaça que o aumento da fraude constitui para os interesses financeiros da UE e dos Estados membros e para o bom funcionamento do mercado interno, bem como salvaguardar (...) a competitividade e a neutralidade fiscal no espaço europeu.”<sup>67</sup>

O âmbito de aplicação do regime em estudo encontra-se previsto na alínea a) n.º 1 do artigo 3º, incluindo: todos os impostos, independentemente da sua natureza, cobrados diretamente ou em nome de um Estado-membro ou pelas autoridades locais, ou em nome da UE.

### 2.3.1.2.3.1. MODALIDADES

As modalidades também são as previstas anteriormente, ou seja, a assistência pode efetivar-se através de uma de quatro modalidades: troca de informações, notificação do devedor, cobrança do crédito e adoção de medidas cautelares para a garantia de cobrança do crédito.

Uma das modalidades mais relevantes é a troca das “informações que forem úteis para a cobrança de um crédito”<sup>68</sup>. Este mecanismo depende sempre do impulso processual

---

<sup>62</sup> Alínea a) do n.º 2 do artº da Diretiva anteriormente referido.

<sup>63</sup> Alínea a) do n.º 2 do artº 3º do DL n.º 263/2012 de 20 de dezembro, publicado no DR 246, 1ª série, p. 7190-7198.

<sup>64</sup> Alínea c) do n.º 2 do artº da Diretiva anteriormente mencionado e alínea c) do n.º 2 do artº 3º do DI acima mencionado.

<sup>65</sup> § 20 do Preâmbulo da Diretiva 2010/24/UE, já citada.

<sup>66</sup> DL n.º 263/2012, cit.

<sup>67</sup> §3º do Preâmbulo do DI n.º 263/2012, cit.

<sup>68</sup> Cfr. Artº 4º, n.º 1 da Diretiva 2008/55/CE, já citada. Apesar de tratar novamente de uma questão de troca de informações, note-se que no âmbito da diretiva 77/799/CEE estavam em causa as informações necessárias para a correta liquidação de um imposto, ao passo que aqui a troca refere-se às informações relevantes, em regra, para a cobrança de um dos créditos listados.

do Estado onde o crédito foi constituído, o qual deve detalhar convenientemente a identificação do devedor. Verificado esse pedido, o outro Estado-membro adotará as diligências necessárias para a obtenção das informações, o que deve fazer em conformidade com uma “ideia de equivalência”: deve exercer “*os poderes previstos pelas disposições legislativas, regulamentares ou administrativas aplicáveis à cobrança de créditos similares*”<sup>69</sup>.

A assistência pode ainda traduzir-se na notificação ao devedor dos diferentes atos e decisões relativos ao crédito ou a sua cobrança. Nos termos da Diretiva 2008/55/CE, uma vez recebido o pedido, a autoridade requerida deveria informar, de forma célere, “*a autoridade requerente do seguimento dado ao pedido de notificação e em especial da data em que a decisão ou ato foi transmitido ao destinatário*”<sup>70</sup>.

Também esta prevê que um Estado-membro possa solicitar a outro a cobrança de um determinado crédito tributário, objeto de um título de execução uniforme, na vigência da atual legislação, desde que previamente tenha esgotado todos os meios internos suscetíveis de lhe permitir essa cobrança. O Estado-membro requerido deve proceder à cobrança do crédito, como se de um crédito próprio se tratasse.

Uma vez instaurado processo de execução fiscal em território nacional para cobrança de um imposto proveniente de outro Estado-membro, a sua tramitação faz-se nos termos da legislação nacional à exceção dos meios de defesa e das regras de prescrição que são reguladas pela legislação da autoridade requerente.

Para que a assistência se efetive, nem o crédito nem o título executivo podem ter sido objeto de impugnação. Em casos excepcionais permite-se que, não obstante a contestação, se prossiga com a cobrança. Nesses casos, e se for dado provimento às pretensões do executado, o Estado-membro requerente terá a obrigação de proceder ao reembolso dos montantes cobrados, o que deve ser acompanhado de uma indemnização referente aos danos causados, nos termos das disposições aplicáveis no seu ordenamento jurídico.

---

<sup>69</sup> Artº 4, n.º 1, § 2 da Diretiva 2008/55/CE, já citada.

<sup>70</sup> Cfr. Artº 5º da Diretiva 2008/55/CE, já citada.

Por último, a assistência pode consubstanciar-se na adoção de medidas cautelares de garantia do crédito<sup>71</sup>. A forma e extensão dessas medidas serão aplicadas conforme o ordenamento do Estado-membro requerido, já que é nesse território que as medidas são adotadas.<sup>72</sup>

#### **2.3.1.2.3.2. A RECUSA DE ASSISTÊNCIA**

A anterior Diretiva exigia do Estado-membro requerido maior intervenção do que a suscitada pela Diretiva em matéria de troca de informações pelo que, sem surpresas, se esperavam mais casos de recusa de assistência. Dentro dessas situações, encontramos exceções gerais – que se aplicam a qualquer modalidade de assistência - , e exceções específicas – as quais vão dirigidas a alguns ou apenas uma das modalidades.

É motivo geral de recusa o decurso de mais de cinco anos sobre a constituição do título executivo. Contudo, e para os casos em que foi deduzido um qualquer tipo de impugnação, este prazo apenas se começa a contar a partir do momento em que a impugnação é considerada improcedente.

Temos, depois, circunstâncias especificamente aplicáveis ao mecanismo de troca de informações, e outras aplicáveis ao pedido de cobrança e de adoção de medidas cautelares.

Face a um pedido de informações, nos termos desta Diretiva, o Estado-membro requerido pode recusar-se a prestar informações: caso se trate de informações às quais não pode aceder, mesmo que se tratassem de créditos nacionais; estas relevem um segredo comercial, industrial ou profissional; ou a comunicação possa atentar contra a segurança ou a ordem pública do respetivo Estado.

Existem ainda circunstâncias específicas para a recusa de pedidos de cobrança e de adoção de medidas cautelares. Um Estado-membro pode recusar-se a esta assistência quando a cobrança (ou a adoção de medidas cautelares) for suscetível de criar graves

---

<sup>71</sup> Artº 28º do DL n.º 263/2012, cit.

<sup>72</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto - ob. cit..

dificuldades de ordem económica ou social, isto sempre que o Estado-membro tenha a capacidade de recusar essa cobrança em relação a créditos nacionais similares.<sup>73</sup>

#### **2.3.1.2.3.3. A PRESCRIÇÃO**

No que respeita à prescrição, os prazos a considerar são os que vigoram nos Estado-membro das autoridades requerentes, como já se encontrava previsto na anterior diretiva.<sup>74</sup>

Em Portugal, de acordo com o n.º 1 do artigo 48º da LGT, o prazo geral de prescrição é de oito anos.

#### **2.3.1.2.3.4. A VALIDADE DOS DOCUMENTOS TRANSMITIDOS ELETRONICAMENTE**

A transmissão de dados e informações relativos a pedidos efetuados são estabelecidas nos termos do artigo 21º da Diretiva 2010/24/UE que estabelece que sejam utilizados, sempre que possível, formulários e títulos executivos uniformes, eletrónicos<sup>75</sup>, para que o tratamento da informação seja simplificado<sup>76</sup>.

#### **2.3.1.2.3.5. A APLICAÇÃO DE OUTROS ACORDOS EM MATÉRIA DE ASSISTÊNCIA**

Relativamente a esta matéria, e como na anterior, a Diretiva prevê<sup>77</sup> que quando sobre a mesma matéria tenham sido aprovados instrumentos bilaterais ou multilaterais de natureza convencional, estes não serão afetados pelas disposições da Diretiva em vigor na medida em que proporcionem uma assistência mútua mais ampla.<sup>78</sup>

#### **2.3.1.2.3.6. O SIGILO PROFISSIONAL E DEVER DE CONFIDENCIALIDADE**

---

<sup>73</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto - *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, cit.

<sup>74</sup> Artº 19º da Diretiva 2010/24/UE, cit. e artº 11º do DL n.º 246/2012, cit.

<sup>75</sup> § 3 do Preâmbulo do Regulamento de Execução (UE) n.º 1189/2011 da Comissão de 18 de novembro de 2011, publicado no JO de 19 de novembro de 2011, L 302, pp. 16-27; e n.º 2 do artº 2º do mesmo .

<sup>76</sup> Artº 13º do DL n.º 263/2012, cit.

<sup>77</sup> Artº 24º da Diretiva 2010/24/UE, cit.

<sup>78</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto – ob.cit..

Aplicam-se aos documentos e informações a que as autoridades nacionais tenham acesso no âmbito de aplicação do regime em análise, o sigilo profissional e o dever de confidencialidade que vigorem na legislação nacional.<sup>79</sup>

A legislação nacional inclui disposições sobre confidencialidade fiscal no artigo 64º da LGT e no artigo 22º do RCPIT e, bem assim, sanções penais para quem divulgue indevidamente informação confidencial (artigos 91º e 155º do RGIT).

Em suma, as principais melhorias consagradas na mais recente diretiva sobre a matéria em análise respeitam aos seguintes elementos:

- A introdução de um instrumento uniforme de execução aplicável no Estado-membro requerido e de um modelo uniforme de notificação. A uniformização destes documentos permite evitar problemas e custos de tradução e de reconhecimento das certidões de execução estrangeiros.

- De louvar o alargamento do âmbito de aplicação a todos os impostos, taxas e direitos cobrados nos Estado-membro que simplifica consideravelmente o trabalho das autoridades fiscais, uma vez que o mesmo conjunto de normas pode agora ser aplicado a todos os pedidos de cobrança de créditos. Tal evita a dificuldade resultante da aplicação de vários acordos e mecanismos com diferentes possibilidades, condições, modalidades e métodos de comunicação. Este alargamento é compreensível, tendo em conta que a competitividade e a neutralidade financeira do mercado interno não são unicamente afetadas pelo não pagamento das imposições previstas no âmbito da Diretiva 2008/55/CE. As distorções das condições do mercado interno, assim como a ameaça dos interesses financeiros da Comunidade e dos Estados-membros podem também resultar de fraude relacionada com outros tipos de tributação.

- Reforço das possibilidades relativas aos pedidos de assistência em matéria de cobrança de créditos. De acordo com as normas precedentes, a autoridade requerente não podia apresentar um pedido de cobrança, exceto quando já tivesse aplicado todos os procedimentos de cobrança adequados previstos no seu próprio Estado e quando as

---

<sup>79</sup> Artº 23º da Diretiva 2010/24/UE, cit., bem como artº 15º do DL n.º 263/2012, cit..

medidas tomadas não tivessem resultado no pagamento integral do crédito<sup>80</sup>. Embora a autoridade requerente deva, em princípio, aplicar os procedimentos de cobrança adequados disponíveis no seu próprio Estado-membro, antes de solicitar a assistência, prevê-se uma exceção explícita para situações em que o recurso a esses procedimentos possam implicar dificuldades desproporcionadas. Conclui-se com esta nova disposição que a cobrança de créditos pode ser solicitada sempre que essa cobrança possa ser executada mais facilmente no Estado requerido. Nos termos da diretiva em vigor é, assim, possível apresentar os pedidos numa fase precoce. Com efeito, a experiência revelou que quanto mais antigo o crédito, mais difícil se torna a sua cobrança. Ter a possibilidade de efetuar rapidamente o pedido é importante, sobretudo, quando devedores fraudulentos tentam transferir os seus bens para outro território para evitar as respetivas obrigações de pagamento.

A utilização do novo modelo uniforme em formato eletrónico, que integra os instrumentos uniformes adotados e a sua tradução automática, tem facilitado ainda mais o tratamento dos pedidos de assistência.<sup>81</sup>

### **2.3.2. O REGULAMENTO DE EXECUÇÃO (UE) N.º 1189/2011 DA COMISSÃO DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011<sup>82</sup>**

O regulamento vigente é relevante pois estabelece os formulários uniformes a utilizar para as modalidades dos pedidos previstas na legislação, bem como o título executivo uniforme.

## **2.4. NO DIREITO INTERNO**

### **2.4.1. O DL N.º 504-N/85, DE 30 DE DEZEMBRO**

Em Portugal, a aplicação do regime em estudo iniciou-se após a sua adesão à então CEE, no ano de 1986.

---

<sup>80</sup> Artº 7º, n.º 2, b) da Diretiva 2008/55/E.

<sup>81</sup> Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2009-2010 – COM (2012) 58 final, de 15/02/2012.

<sup>82</sup> Fixa as normas de execução relativamente a certas disposições da Diretiva 2010/24/EU, cit.

A transposição para o direito interno do acervo comunitário que se consubstanciava na Diretiva n.º 76/308/CEE operou-se pelo DL n.º 504-N/85, de 30 de dezembro.

Inicialmente, o âmbito de aplicação da diretiva restringia-se a direitos aduaneiros e recursos próprios das Comunidades, que pela sua natureza eram matérias da competência da extinta Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e de dois institutos integrados no Ministérios da Agricultura.

Entretanto, foi designada uma Comissão Interministerial como autoridade competente em território nacional, para aplicação do regime, composta por elementos do Ministério das Finanças (um da extinta DGAIEC e outro da extinta Direção Geral dos Impostos) e do Ministério da Agricultura (também com dois representantes).

A presidência foi exercida pela DGAIEC até 2004.

Devido ao crescente número de pedidos de assistência relacionados com impostos cuja gestão competia à DGCI (IVA e IR, principalmente), foi publicada uma portaria<sup>83</sup> que transferiu a presidência e competências respetivas para a extinta Direção Geral dos Impostos.

Este passo permitiu uma maior divulgação do regime pelos órgãos de execução fiscal.

#### **2.4.2. O DL N.º 296/2003, DE 21 DE NOVEMBRO**

Estabeleceu as regras relativas à aplicação do mecanismo de assistência mútua entre EM da União Europeia em matéria de cobrança de créditos respeitantes a quotizações, direitos e impostos e na adoção de outras medidas previstas naquele diploma. No entanto, visto que foi revogado pela disposição infra, não nos deteremos a abordá-lo.

#### **2.4.3. O DL N.º 263/2012, DE 20 DE DEZEMBRO**

##### **2.4.3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS**

Em 25 de outubro de 2012, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 172º-A da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro<sup>84</sup>, nos termos do artigo 198º, n.º 1,

---

<sup>83</sup> Portaria n.º 160/2004, de 14 de fevereiro.

<sup>84</sup> Alterada pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio.

alíneas a) e b) da CRP, o Governo aprovou o DL n.º 263/2012, de 20 de dezembro, diploma que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva 2010/24/UE<sup>85</sup>.

No seu Preâmbulo são identificados como principais objetivos: o aperfeiçoamento das regras estabelecidas pelos anteriores diplomas que consistiu em torná-las mais claras e precisas; o estímulo do recurso à assistência mútua na cobrança que passa por tornar a troca de informações entre os Estados-membros mais ampla, abrangendo, para além das pessoas singulares e coletivas, outras estruturas jurídicas existentes; bem como, a simplificação da aplicação prática do regime que se concretiza, nomeadamente, na adoção de um título executivo uniforme que facilite a leitura do documento independentemente da língua nele utilizada.

O âmbito de aplicação do regime foi alargado a créditos das autoridades públicas não previstos anteriormente, passando a abranger: impostos, direitos, restituições, intervenções e quotizações. De referir que não estão abrangidos créditos de contribuições obrigatórias para a segurança social<sup>86</sup>.

Para além da criação do TEU, passou a existir um formulário-tipo destinado a ser utilizado na notificação de atos, documentos e instrumentos ou decisões relativas a um crédito. Pretende-se, assim, superar problemas de reconhecimento das certidões de dívida e de tradução da documentação provinda dos outros Estados-membros.

No que à aplicação do regime de assistência mútua na cobrança de impostos, especificamente, diz respeito, importa definir que o regime abrange, todos os impostos, independentemente da sua natureza, bem como as coimas aplicadas em função dos mesmos e os juros e despesas (nelas se incluindo as custas), respeitantes aos mesmos créditos<sup>87</sup>.

O pedido de assistência bem como os documentos mais importantes a juntar, como o TEU<sup>88</sup> e o formulário-tipo de notificação deverão ser enviados numa das línguas oficiais

---

<sup>85</sup> Artº 1º.

<sup>86</sup> Artº 4º, a).

<sup>87</sup> Artº 3º.

<sup>88</sup> Artigo 25º do DL.

do Estado-membro requerido. Se tal não for possível, deve existir uma tradução em anexo.<sup>89</sup>

Fica salvaguardada a renúncia do Estado português de qualquer despesa relacionada com as diligências efetuadas no cumprimento dos pedidos recebidos de outros Estados, à exceção de casos em que a cobrança se revele particularmente difícil ou cujos fundamentos sejam considerados inválidos.

As autoridades nacionais que trabalhem com os dados obtidos e utilizados encontram-se vinculadas às normas que regulam a proteção de dados.<sup>90</sup>

De notar que o regime é aplicável às pessoas elencadas no artigo 3º do Regulamento de Execução (UE) n.º 1189/2011 da Comissão, o que significa que abrange também a possibilidade de efetuar pedidos relativos, por exemplo, a sujeitos passivos subsidiários, ou seja, que foram responsabilizados, em sede de execução fiscal, pelas dívidas das sociedades que gerem, através do mecanismo da reversão<sup>91</sup>. Assim, encontramos uma pluralidade de sujeitos suscetíveis de serem convertidos em destinatários de uma pedido de cobrança.

#### **2.4.3.2. A CARACTERIZAÇÃO DO REGIME DE ASSISTÊNCIA MÚTUA**

O DL estabelece as regras sobre a assistência que os Estados-membros devem prestar entre si, para efetuar e assegurar a cobrança de créditos constituídos noutra Estado-membro. Como já verificámos anteriormente, os mecanismos previstos são os que a lei já contemplava: pedido de informações, pedido de notificação, pedido de cobrança de créditos e adoção de medidas cautelares para garantia da cobrança.

##### **2.4.3.2.1. O PEDIDO DE INFORMAÇÕES**

É relevante para obter os elementos, pessoais e patrimoniais, necessários quer à formulação do pedido de notificação quer à cobrança de um crédito.

---

<sup>89</sup> Artº 14º do DL em análise.

<sup>90</sup> Lei n.º 67/98, de 26 de outubro.

<sup>91</sup> Artº 157º e ss. do CPPT. A este respeito *vd.* ALVES, José António Costa e MARTINS, Jesuíno Alcântara – *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*. Centro de Formação da Direção Geral dos Impostos. 2008. ISBN 978-972-9377-41-9, p. 228 a 234.

#### **2.4.3.2.2. O PEDIDO DE NOTIFICAÇÃO**

Tem por objeto levar ao conhecimento do destinatário atos, documentos e decisões que respeitem aos créditos a cobrar quando as autoridades nacionais não estejam em condições de o fazer. A legislação estabelece, agora, que é possível notificar diretamente pessoa residente noutro Estado-membro, seja qual for o documento, utilizando carta registada ou por via eletrónica. Os serviços (sejam Serviços de Finanças, Alfândegas ou Delegações Aduaneiras) deverão anexar a documentação a entregar ao destinatário;

#### **2.4.3.2.3. A COBRANÇA DE CRÉDITOS objeto de um TEU**

Como o regime já previa anteriormente, não deverá haver contencioso pendente à data do pedido de cobrança. Ou seja, sempre que esteja por decidir reclamação graciosa<sup>92</sup>, impugnação judicial<sup>93</sup>, recurso judicial<sup>94</sup> ou oposição à execução<sup>95</sup>, o pedido deve ficar a aguardar decisão.

Uma segunda condição para que o pedido de cobrança seja acionado é estarem esgotados os procedimentos de cobrança previstos na legislação nacional, a não ser que não existam ativos no território nacional ou não seja possível cobrar a dívida integral, ou as diligências efetuadas em Portugal se tornem excessivamente difíceis.

#### **2.4.3.2.4. A ADOÇÃO DE MEDIDAS CAUTELARES PARA GARANTIA DA COBRANÇA**

Esta possibilidade está prevista, no território nacional, no caso de o crédito ser contestado ou, apesar de não existir título executivo, quando o direito interno preveja a adoção de medidas desta natureza.

Da mesma forma, Portugal pode solicitar a outro EM medidas que acautelem a cobrança do crédito, se forem admitidas nas legislações dos Estados para onde são enviados<sup>96</sup>.

---

<sup>92</sup> Artigos 68º a 77º-B do CPPT.

<sup>93</sup> Ver artigos 99º a 134º do CPPT.

<sup>94</sup> Artigo 279º e seguintes do PPT.

<sup>95</sup> Artigos 203º a 213º do CPPT.

<sup>96</sup> Artigos 26º e 27º, nas condições do artigo 28º do DL..

### **2.4.3.3. A DISPENSA DA OBRIGAÇÃO DE PRESTAR A ASSISTÊNCIA SOLICITADA**

Pese embora, o Estado português esteja sujeito a cumprir o estipulado no DL, existem algumas exceções que desobrigam as autoridades nacionais competentes a prestar assistência.

Se o devedor se encontrar em situação económica difícil, reconhecida e comprovada, e desde que se encontre abrangido por um processo especial de recuperação, de natureza judicial ou extrajudicial, previsto na lei nacional<sup>97</sup>, reúne as condições para que as autoridades tributárias não procedam a ações de cobrança contra si.

Como a anterior legislação já previa, os pedidos relativos a montantes inferiores a €1500,00 ou com mais de cinco anos poderão não ser atendidos.

### **2.4.3.4. A CIAMMCC**

Apesar de o Ministério das Finanças ser a autoridade competente designada pelo Estado português para aplicação do regime, a responsabilidade pela sua aplicação assenta na Comissão Interministerial para a Assistência Mútua em Matéria de Cobrança de Créditos<sup>98</sup>.

A coordenação da CIAMMCC é assegurada pela AT.

A CIAMMCC funciona como serviço central de ligação, competindo-lhe: assegurar os contactos com os restantes Estados-membros e com a Comissão Europeia; assegurar o tratamento e a utilização de dados obtidos através da rede CCN<sup>99</sup>, promover a instauração e o acompanhamento dos procedimentos solicitados e efetuar as transferências dos montantes efetivamente cobrados para os Estados-membros que os solicitaram.

---

<sup>97</sup> Como o Processo Especial de Revitalização (PER), instrumento aprovado pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, que alterou o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).

<sup>98</sup> Nos termos dos arts 2º e 5º do DL n.º 246, já citado.

<sup>99</sup> Que, de acordo, com a alínea f) do artº 2º do DL agora em análise é a “(...) plataforma comum baseada na rede comum de comunicações desenvolvida pela União Europeia para todas as transmissões por via eletrónica entre autoridades competentes nos domínios aduaneiro e fiscal.”

Aguarda-se a publicação da composição e das condições de funcionamento da CIAMMCC que, conforme o n.º 6 do artº 5º do DL, será efetuada por portaria. Ainda assim, o DL dispõe de uma norma transitória que determina que a Portaria n.º 160/2004, de 14 de fevereiro manter-se-á em vigor e regulará a composição e funcionamento da CIAMMCC até à publicação de novo diploma.

#### **2.4.3.5. A PRESCRIÇÃO**

De realçar o facto de as regras que norteiam os prazos de prescrição serem, exclusivamente, as que vigoram no Estado-membro da autoridade requerente, ou seja, do Estado que formula o pedido de assistência.

No caso português, o estipulado nos artigos 48º e 49º da LGT estabelece o prazo geral de oito anos para a prescrição das dívidas tributárias e identifica os factos que interrompem e suspendem o prazo de prescrição.

#### **2.4.3.6. A RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS**

Sempre que haja lugar a contestação relativa ao crédito, ao título executivo inicial (vulgo, certidão de dívida), ao TEU, à validade de uma notificação ou aos procedimentos de cobrança e de adoção de medidas cautelares, a ação deve ser intentada em instância competente no Estado-membro requerente. Assim, se Portugal envia um pedido de cobrança para outro Estado-membro e se o executado quiser contestar tem de fazê-lo em território nacional e nos termos da legislação portuguesa.

O DL em análise permite, no entanto, que as autoridades nacionais solicitem a outro Estado-membro a cobrança de um crédito contestado, nos casos previstos na alínea a) do n.º 1, do artigo 30º do DL<sup>100</sup>, desde que fundamente o pedido e nas circunstâncias que a legislação nacional o permita. Em Portugal, qualquer um dos atos de contestação anteriormente referidos, não suspendem por si só a execução, a não ser que seja prestada uma garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio de suscetível de assegurar os créditos do exequente, para esse efeito, conforme artigo 199º do CPPT.

---

<sup>100</sup> Litígios relativos “Ao crédito, ao título executivo inicial e ao título executivo uniforme (...)”.

Ora, assim sendo, nestes casos específicos, as autoridades competentes portuguesas devem zelar para que sejam tomadas providências cautelares, no caso de não existir, com a apresentação de contencioso, prestação de garantia idónea em território nacional.

Ao invés, quando for pedido a Portugal a cobrança de crédito devido noutra Estado-membro, logo que seja comunicado pelas autoridades competentes ou por interessado ter sido intentado contencioso no território do Estado-membro requerente, Portugal suspende as diligências de execução ficando a aguardar a resolução do litígio.<sup>101</sup>

Ainda assim, a alínea a), do n.º 6 do artigo 30º permite que, mesmo que exista pedido de suspensão da cobrança, se as normas de direito interno admitirem a cobrança, o Estado pode fazê-lo. Da mesma forma, a adoção de medidas cautelares são admitidas por iniciativa das autoridades competentes portuguesas ou requerentes, não obstante a suspensão do processo de execução.

Nos casos em que a sentença é favorável ao executado e o montante da dívida tenha sido cobrado, o contribuinte será ressarcido dos montantes indevidamente cobrados, bem como compensado nos termos nas legislações nacionais.<sup>102</sup>

#### **2.4.3.7. AS RELAÇÕES COM OUTROS ACORDOS**

A regra é que deverão aplica-se as normas de assistência que forem mais amplas e vantajosas, para um caso específico, decorrentes de acordos ou convenções bilaterais ou multilaterais que possam ser invocados por Portugal.

#### **2.4.3.8. CONCLUSÕES**

Resumidamente, as principais alterações ao regime com a entrada em vigor do DL n.º 263/2012 de 20 de dezembro, consistiram no alargamento do âmbito de aplicação a todos os créditos fiscais e de natureza fiscal cobrados pelos Estados-membros e ainda não abrangidos no regime de assistência mútua; a criação do título executivo uniforme

---

<sup>101</sup> Artigo 30º, n.º 5 do DL.

<sup>102</sup> Em Portugal, seriam pagos juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43º e 100º da GT, ou seja, os juros seriam devidos se se determinasse, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que tinha ocorrido erro imputável aos serviços de que resultasse pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Temos assim que os juros indemnizatórios se vencem a favor do contribuinte, destinando-se a compensá-lo de um prejuízo causado por um pagamento indevido de uma prestação tributária.

válido em todos os Estados-membros; a criação do formulário-tipo de notificação de atos, documentos e decisões da administração relativas a um crédito, com validade, também, em todos os Estados-membros; a possibilidade de notificação direta do destinatário que se encontre noutro Estado-membro de atos, documentos e decisões da administração relativo a um crédito, sem intervenção da CIAMMCC; e a troca de informações sem pedido prévio, bem como a possibilidade da presença e intervenções de funcionários de outro Estado-membro no território português ou vice-versa.

Ao concluir esta primeira parte do trabalho, convém sublinhar a importância da introdução das “diretivas de cobrança” no sistema de assistência mútua entre os Estados-membros a este nível, na medida em que passa a existir uma efetiva possibilidade de recuperação de créditos que não se limita à mera troca de informações ou de notificação de atos, mas que pode ser levada às últimas consequências. O que, em território nacional, pode passar pela penhora e venda coerciva de bens, com posterior transferência dos montantes arrecadados para as autoridades requerentes.

Não se verifica a intromissão de um Estado-membro na jurisdição de outro ou no património do devedor noutro Estado-membro (para o que não teria legitimidade), mas procede-se ao acionar de um mecanismo que permite que o Estado requerido (exemplificando, Portugal) atue, no cumprimento da sua legislação, inclusivamente alienando património do devedor em benefício de outro Estado membro, aplicando o Código de Procedimento e de Processo Tributário e, no que concerne à venda, supletivamente o Código de Processo Civil.

É este o pleno alcance da Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010 (e já das suas antecedentes) que a torna preferível a outra ferramenta de cobrança na União Europeia, e por outro lado, dissuasora de comportamentos incumpridores.

### 3. OS RESULTADOS ALCANÇADOS

#### 3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Mikael Berglund frisou: “*Legal actions against a debtor related to the areas of the enforcement and recovery of claims, after the establishment of a title of execution, are often described as some of the possible final steps in the all-over legal chain available to a creditor in order to secure the payment of his claims*”<sup>103</sup>.

Neste sentido, importa verificar os resultados de recuperação de créditos, para além do momento da emissão da certidão de dívida e consequente instauração de um processo de execução fiscal para cobrança de determinado montante.

Um dos pontos que importa referir é o impacto que a recuperação da cobrança de impostos pode ter nos objetivos de cobrança coerciva das unidades orgânicas da AT, em Portugal, bem como que, creio, nos diversos Estados-membros. Tanto mais que a cobrança efetiva de impostos constitui a trave mestra de um sistema fiscal justo e eficiente<sup>104</sup>.

Num momento em que todos os Estados-membros se deparam com desafios orçamentais, são exigidos, às autoridades competentes, novos esforços de recuperação e cobrança de impostos. A este respeito a assistência mútua em matéria de cobrança de créditos entre as autoridades fiscais dos Estados-membros é um instrumento essencial, ajudando a proteger os interesses financeiros dos Estados-membros e da UE no seu conjunto. Tal é confirmado pela aplicação crescente do quadro legislativo comunitário para a assistência mútua no domínio da cobrança de impostos.

Falamos de montantes que, frequentemente, ascendem a milhares de euros, cuja origem é maioritariamente, no território nacional, liquidação de mais valias imobiliárias, no âmbito do IRS. A este respeito pensamos que seria pertinente a introdução, no CIRS,

---

<sup>103</sup> BERGLUND, Mikael – *Cross-border enforcement of claims in the EU: history, present time and future*. Países Baixos: Wolters Kluwer Law & Business, 2009; p.1.

<sup>104</sup> Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2009-2010 - COM(2012) 58, 15.2.2012.

de um mecanismo de cobrança imediata do imposto devido, a uma taxa liberatória, quando se verificasse a alienação de imóveis por parte de não residentes. Teria que se coadunar, no entanto, com a possibilidade de o transmitente vir a reinvestir a mais valia, total ou parcialmente, na aquisição de imóvel noutra Estado-membro ou no EEE<sup>105</sup>, respeitando a legislação comunitária em matéria de liberdade de estabelecimento, como aliás o CIRS prevê<sup>106</sup>.

O sucesso da assistência mútua depende em muito da eficácia das ações de cobrança empreendidas a nível nacional. Há uma procura constante por parte dos Estados-membros de procedimentos mais eficazes de cobrança e de recuperação de créditos. Melhorar esses procedimentos é uma tarefa que incumbe primeiramente aos próprios Estados-membros.

Em 2000, Maria Amparo Grau Ruiz dizia “*Básicamente cabe concluir que la normativa comunitaria es cualitativa y cuantitativamente insuficiente. Ahora bien, tal vez antes de modificar el dispositivo existente, podrían realizarse mayores esfuerzos en su aplicación, pero qué duda cabe que los cambios son inevitables y a nuestro parecer, no conviene retrasarlos.*”<sup>107</sup>.

O trabalho que a CIAMMCC tem efetuado nos últimos anos, em contacto direto com as unidades orgânicas, tem produzido bons frutos.

O seu desempenho e a dinâmica que a tem caracterizado contribuiu decisivamente para a cobrança de elevados montantes que se esperavam perdidos, mas que foram recuperados pela célere e estreita colaboração da Comissão Interministerial com os serviços locais que solicitam a sua intervenção.

Nas unidades orgânicas é essencial que se dispense uma atenção cuidada a situações específicas que a lei, ainda, permite. Como referido, a alienação de imóvel em território nacional e consequente mudança de domicílio fiscal para outros Estados-membros da UE, sem que seja participada, no ano seguinte, a mais valia obtida, desencadeia um

---

<sup>105</sup> Composto pelos países da UE e da EFTA (com exceção da Suíça, ou seja, Islândia, Liechtenstein e Noruega.

<sup>106</sup> Artº 10º, n.º 5, alínea a) do CIRS.

<sup>107</sup> RUIZ, Maria Amparo Grau – *Avances propuestos en la asistencia mutua en materia de recaudation.* Crónica Tributaria n.º 101. 2001. P. 120

processo de análise oficiosa da falta de tributação do rendimento obtido, por vezes morosa. Uma vez elaborada a declaração de rendimentos, pelos serviços habilitados para tal, há que averiguar a residência atual dos transmitentes, para posterior notificação da dívida, entretanto liquidada e em execução fiscal em território nacional e, existindo viabilidade, efetuar a respetiva cobrança.

Neste caso, falamos da aplicação de todos os mecanismos previstos na legislação em apreço (pedido de informações, de notificação e de cobrança), procedimentos que, no terreno, podem demorar algum tempo a concretizar-se.

A nível interno, nos serviços, há que incentivar o recurso à assistência mútua na cobrança de impostos<sup>108</sup>. É um trabalho que exige dedicação e acompanhamento por parte das secções da Justiça Tributária.

Na verdade, as diferenças dos *standards* nacionais de aplicação do regime podem ter um grande impacto nos resultados obtidos.

Para fazer face ao aumento, tendencial e pretendido, dos pedidos de assistência e obter melhores resultados, é necessário conferir maior eficácia ao regime e facilitar a sua utilização prática.<sup>109</sup> Foi o que se pretendeu com a Diretiva em vigor.

Berglund classifica a eficiência da teia legal e, diríamos também, dos serviços envolvidos na execução do regime, de extrema importância. O que, no fundo, se materializa no desencadear das diligências previstas na legislação em análise, de forma tão célere quanto possível.

A forma como os pedidos no âmbito da assistência mútua são atendidos tem uma contribuição imensa para o sucesso e o bom funcionamento do sistema legal existente.

Apesar da atual abrangência da legislação para além do âmbito das convenções, no Direito Comunitário e nas legislações nacionais, as soluções oferecidas têm que ser suficientemente eficientes para benefício dos credores.

Berglund defende que a falta de eficiência dos Estados na aplicação das ferramentas legais existentes, reduz um título executivo a um simples papel, pensamos, pertencente

---

<sup>108</sup> § 4 do Preâmbulo do DL n.º 263/2012, já citado.

<sup>109</sup> § 4 e 14 do Preâmbulo da Diretiva 2010/24/EU, já citada.

a um processo que tende a ser julgado em falhas<sup>110</sup>, permitindo ao devedor escapar impune.<sup>111</sup>

A complexidade que resultava das diferenças entre os sistemas nacionais e a falta de uma cooperação legal eficaz entre os Estados-membros em matérias com implicações para além fronteiras limitavam a livre circulação de pessoas, bens e serviços no Mercado Comum. A falta de eficiência desincentivava a pretensão de cobrança de créditos noutra Estado-membro, enquanto encorajava a má fé dos devedores, no sentido de não pagarem o que era devido em determinado Estado-membro, se dificilmente cobrável. Isto conduzia a diferentes resultados e efeitos obtidos nos Estados-membros, na livre decisão de solicitarem assistência na cobrança de créditos relativos a impostos. Os credores consideravam que não era vantajosa a tentativa de obter a cobrança de créditos relativos a receitas tributárias noutra Estado-membro que não atuasse de forma eficiente.<sup>112</sup>

Para analisarmos os índices de sucesso na recuperação de cobrança de impostos nos últimos anos, baseámo-nos nos relatórios elaborados pela Comissão Europeia nas suas atribuições de controlo e de acordo com o que a diretiva prevê, ou seja, que a Comissão tem que apresentar regularmente (de cinco em cinco anos) um relatório ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua, bem como os resultados alcançados no decorrer de determinado período.

Para que a Comissão possa elaborar esses relatórios, os Estados-membros informam, anualmente, a Comissão do número de pedidos de informação, de notificação e de cobrança enviados e recebidos em cada ano, do montante dos créditos envolvidos e das quantias cobradas.<sup>113</sup>

### **3.2. PERÍODO DE 2003 A 2004**

O Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos

---

<sup>110</sup> Falamos, no território nacional, do previsto nos artigos 272º e 274º do CPPT.

<sup>111</sup> Berglund, obra. cit.

<sup>112</sup> Berglund, obra cit.

<sup>113</sup> *Vidé* artigo 27º, nºs 2 e 3 da Diretiva da cobrança.

respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas relativo ao período de 2003-2004<sup>114</sup>, foi publicado a 8 de fevereiro de 2006 e constituiu o primeiro relatório da Comissão sobre esta matéria. Descreveu de forma geral a assistência mútua prestada no período referido.

A Comissão lembrava que para as autoridades fiscais nacionais, cujo poder de execução se limita ao território do seu próprio Estado-membro, a maior mobilidade de pessoas, bens, serviços e capitais em todo o território da UE podia gerar problemas de cobrança, especialmente ao nível da fraude fiscal.

Naquelas circunstâncias, a assistência mútua das autoridades nacionais em matéria de cobrança de créditos fiscais, nos termos em que, ao tempo, era regida pela Diretiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de março de 1976 e pela Diretiva 2002/94/CE da Comissão, de 9 de dezembro de 2002<sup>115</sup>, afigurava-se um instrumento útil, se não mesmo indispensável.

No relatório, a Comissão chamava a atenção para diversas incoerências contidas nas estatísticas de alguns Estados-membros e alertava para o facto de vários Estados-membros terem comunicado tardiamente as informações à Comissão, o que deve ser efetuado até ao dia 15 de março de cada ano.

Atribuía a divergência de dados declarados ao facto de a mobilidade de pessoas diferir de país para país, no seio da União. A grande mobilidade de pessoas entre determinados Estados-membros influencia, grandemente, o número de pedidos de assistência mútua entre esses países (por exemplo, entre o Reino Unido e a Irlanda, dada a proximidade dos países; já Portugal tem muito contacto com Espanha, Reino Unido e Alemanha, particularmente os Serviços de Finanças do sul do país).

De acordo com o relatório, a Alemanha foi o país que, no período em análise, registou o maior número de pedidos de cobrança enviados. De acordo com os dados declarados,

---

<sup>114</sup> Relatório COM(2006) 043 final.

<sup>115</sup> Fixa as normas de execução de certas disposições da Directiva 76/308/CEE do Conselho relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas.

no que se refere a cobrança, os pedidos de assistência mútua enviados pela Alemanha representaram 36,14% do total.

Simultaneamente, segundo as estatísticas comunicadas pelos Estados-membros requeridos, as autoridades tributárias alemãs cobraram 38,59% do total dos montantes efetivamente cobrados, em 2004.

A Comissão verificou, nessa altura, que a comunicação dos dados por parte dos Estados-membros não permitia avaliar o impacto da assistência mútua na cobrança de cada tipo de imposto e demonstrou intenção de propor que os Estados-membros indicassem nas suas futuras estatísticas a natureza dos impostos cobrados a pedido de outro Estado-membro.

De acordo com elementos do relatório, o número de pedidos de informação contabilizados foi de 435 em 2003, e de 727 em 2004 (81 dos quais, recebidos por Estados-membros que aderiram à UE em 1 de maio de 2004<sup>116</sup>).

O número total de pedidos de notificação efetuados foi de 123, em 2003, e 182, em 2004 (38 dos quais recebidos por Estados-membros aderentes em 2004).

De realçar, o número total de pedidos de cobrança recebidos por todos os Estados-membros: 2797 em 2003 e 3735 em 2004 (326 dos quais recebidos pelos Estados-membros que aderiram à União em 2004).

É referido, também, que o montante total das importâncias cobradas respeitante aos créditos para os quais foi solicitada assistência foi de: 5 050 090,55 Euros, em 2003, e 13 857 040,55 Euros em 2004.

Ainda assim, o montante total das importâncias cobradas pelos Estados-membros em relação ao montante total solicitado foi somente de 1,13%, em 2003, e 1,82%, em 2004.

### **3.3. PERÍODO DE 2005 A 2008**

---

<sup>116</sup> Dez países aderiram à UE em 2004. O alargamento histórico de 15 para 25 membros, concluiu um longo processo de adesão que permitiu a reunificação da Europa dividida por meio século de cortina de ferro e de guerra fria. A UE passou a constituir um espaço político e económico com 450 milhões de cidadãos, incluindo três antigas repúblicas soviéticas (Estónia, Letónia e Lituânia), quatro antigos países satélite da URSS (Polónia, República Checa, Hungria e Eslováquia), uma antiga república jugoslava (Eslovénia) e duas ilhas mediterrânicas (Chipre e Malta).

O relatório do período seguinte (2005-2008)<sup>117</sup>, que versa esta matéria, foi publicado a 4 de setembro de 2009. Neste segundo relatório, a Comissão descreveu as suas iniciativas no domínio da assistência mútua na cobrança de créditos no período referido, tendo constatado que as estatísticas relativas aos números de pedidos apresentados revelavam, de um modo geral, uma diminuição das incoerências indicadas no relatório precedente.

O que revela, tendo em conta um aumento significativo do número de pedidos efetuados, uma maior atenção e cuidado, por parte dos Estados-membros, no tratamento de dados e elaboração das estatísticas. A divulgação de instruções precisas, em dezembro de 2005, por parte da Comissão, terão, com certeza, contribuído para uma maior exatidão no tratamento dos elementos disponibilizados.

Acresce o facto de, as questões levantadas pelos Estados-membros terem sido cuidadosamente analisadas no âmbito do Comité de Cobrança, tendo permitido às autoridades nacionais atenuar possíveis diferenças de abordagem que poderiam estar na origem das incongruências detetadas nas estatísticas anteriores.

É interessante constatar que foi mencionada uma diminuição da utilização de outros mecanismos de assistência mútua entre os Estados-membros.

A evolução dos montantes cobrados revelou uma tendência crescente relativamente ao período antecedente, no entanto verificou-se uma grande discrepância entre os montantes para os quais foi solicitada assistência e os efetivamente cobrados.

Não obstante esse facto, concluiu-se que a percentagem global de cobrança efetiva, para os pedidos de cobrança executados entre Estados-membros da UE, correspondeu, nesse período, a cerca de 5%. Um aumento substancial relativamente ao período anteriormente analisado.

A Comissão sublinhou, também, a necessidade de se efetuar um esforço adicional para melhorar a eficiência da assistência em matéria de cobrança de créditos. No seu entender, o reforço passava por intensificar as possibilidades de colaboração ao abrigo da

---

<sup>117</sup> Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas COM(2009) 451 final.

legislação da UE e por otimizar os instrumentos de cobrança de créditos de que dispõem as autoridades fiscais no âmbito da legislação nacional.<sup>118</sup>

Após a entrada em vigor da Diretiva 2008/55/CEE do Conselho em junho desse ano, a Comissão adotou o Regulamento (CE) n.º 1179/2008. Este diploma veio regulamentar, detalhadamente, a aplicação da Diretiva do Conselho, facilitando, na prática, a realização de assistência mútua, em particular, a comunicação entre as autoridades competentes dos diferentes Estados-membros, o que se tornou claramente indispensável, verificado o aumento de pedidos de assistência.

Um condição que se revelou favorável ao aumento dos pedidos efetuados neste período foi, também, um maior intercâmbio entre as administrações fiscais, através de grupos de trabalho, de reuniões do Comité de Cobrança e de seminários organizados sob a égide da Comissão Europeia.

A adoção de novos modelos dos formulários destinados a efetuar os pedidos, também contribuiu para uma comunicação mais rápida entre as autoridades requerentes e requeridas, bem como a introdução e a comunicação eletrónica de pedidos e respostas.

### **3.4. PERÍODO DE 2009 A 2010**

No mais recente relatório da Comissão (Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2009-2010 - COM(2012) 58 15.2.2012) temos a análise dos resultados obtidos no período que antecede a legislação em vigor.

De acordo com o documento, os pedidos de assistência aumentaram, fruto também de uma maior abrangência do quadro legislativo da UE.

Este gradual aumento do número de pedidos encontra justificação no alargamento do âmbito de aplicação da Diretiva a outros tributos, nomeadamente aos impostos sobre o

---

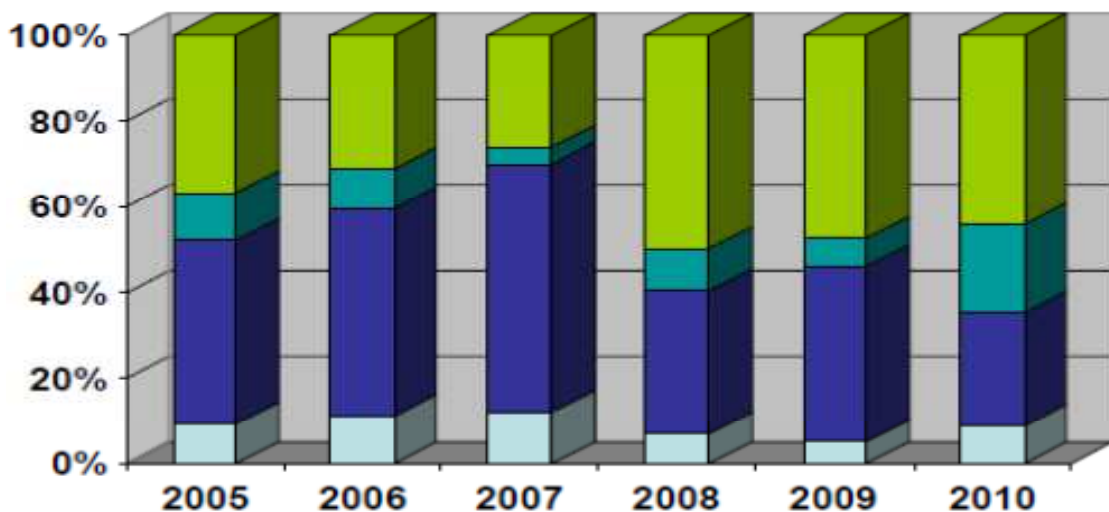
<sup>118</sup> Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2009-2010 - COM(2012) 58 15.2.2012.

património e o rendimento, com a publicação da Diretiva 2008/55/CE do Conselho, de 26 de maio.

Conclui-se também que o regime de assistência mútua na cobrança de créditos foi mais utilizado, neste período, do que outros mecanismos de assistência existentes, tendo o recurso a outros continuado a decrescer.

Em relação ao mesmo espaço temporal, verifica-se também que os impostos sobre o rendimento e sobre o património representam uma parcela muito significativa do montante total cobrado (cerca de 45%).

Figura 3.1. Natureza dos créditos cobrados



Os pedidos relativos a direitos aduaneiros representam uma pequena parte do total de pedidos (5% em 2009 e 9% em 2010);

Os pedidos sobre créditos relativos ao IVA já não representam a maior parte dos pedidos de cobrança. Não obstante a percentagem relativa a estes pedidos continua a ser considerável (41% em 2009 e 26%, em 2010);

Os pedidos referentes aos impostos especiais sobre o consumo também sofreram uma variação em termos de percentagem no total dos pedidos (7% em 2009, 21% em 2010);

Os pedidos referentes aos impostos sobre o rendimento e o património representam uma parte importante dos pedidos (47% em 2009 e 44% em 2010%).

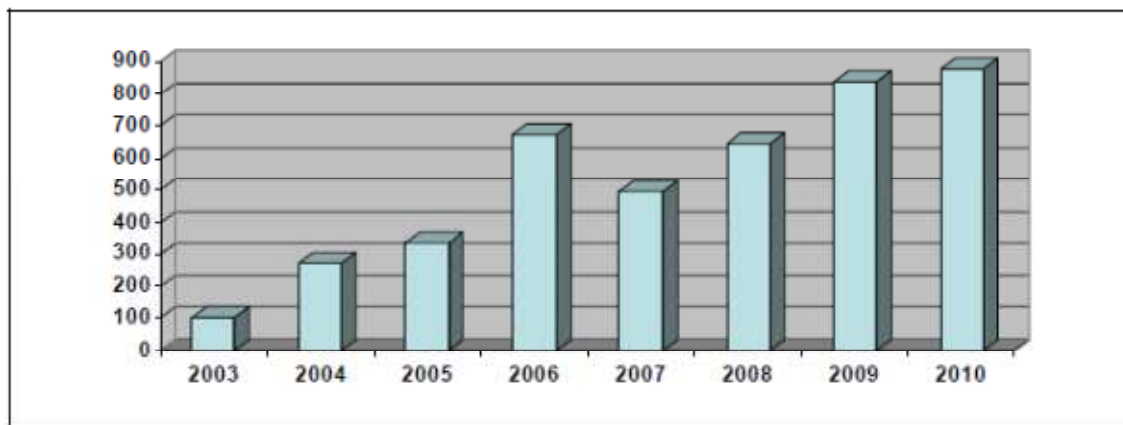
Fonte: Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2009-2010 – COM (2012) 58 final, de 15/02/2012; p. 3.

As estatísticas baseiam-se na média de pedidos enviados e recebidos.

Relativamente a 2005, foram considerados dados comunicados por 17 Estados-membros; em 2006, por 20 Estados-membros; em 2007, por 24 Estados-membros; em 2008 por 26 Estados-membros e em 2010, pelos 28 Estados-membros.

A evolução dos montantes cobrados entre 2003 e 2010 é extraordinária, tendo ocorrido um aumento de cerca de 850%.

Figura 3.2. Evolução global dos montantes cobrados

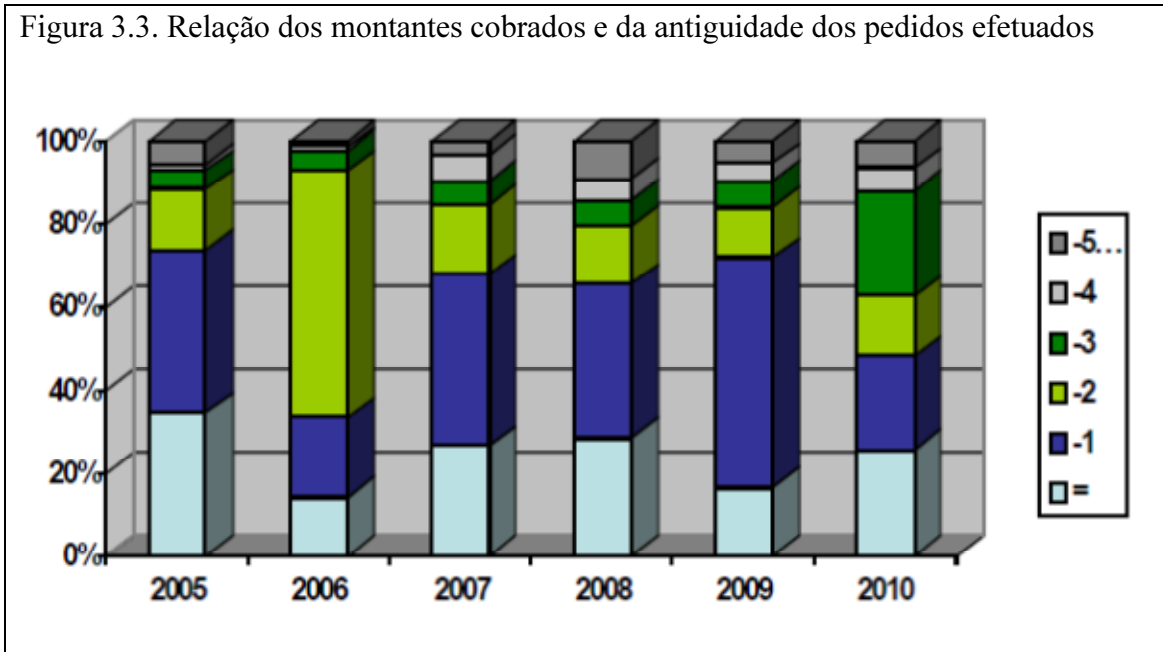


Fonte: Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2009-2010 – COM (2012) 58 final, de 15/02/2012.

Na análise dos dados existentes há que ter em conta, no entanto, que o fruto das diligências efetuadas no âmbito da cobrança de créditos requer algum tempo a ser colhido. Assim, na análise dos montantes cobrados em determinado ano, só uma parte corresponde a pedidos efetuados no próprio ano. O remanescente respeita a solicitações realizadas em anos anteriores.

Efetivamente, algumas estatísticas revelam que cerca de 90% dos montantes cobrados resultam de pedidos que se verificaram no mesmo ano, enquanto a restante percentagem refere-se a pedidos dos três anos precedentes.

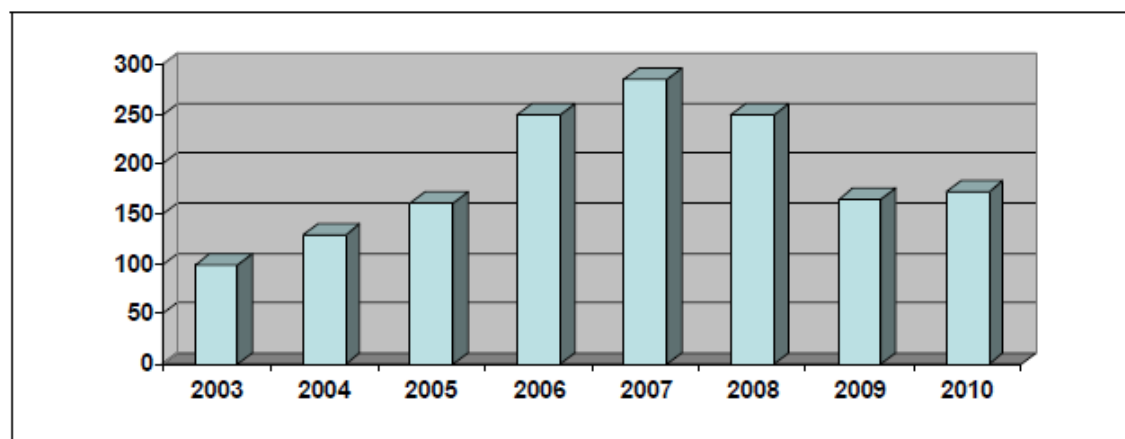
Figura 3.3. Relação dos montantes cobrados e da antiguidade dos pedidos efetuados



Fonte: Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2009-2010 – COM (2012) 58 final, de 15/02/2012.

A análise dos relatórios também nos permite concluir que existem, normalmente, diferenças na evolução dos montantes pedidos e dos efetivamente cobrados. Por exemplo, as estatísticas demonstram que no período de 2009-2010, a percentagem dos montantes cobrados continuou a aumentar significativamente, ao passo que os valores para os quais foi solicitada essa assistência diminuiu. No entanto, daqui não se pode retirar a leitura que a percentagem global de cobrança efetiva aumentou substancialmente, face à situação referida no relatório anterior. É notório e deve ser considerado, como já se referiu que as medidas de cobrança levadas a cabo para dar execução a um pedido recebido num determinado ano não produzem todos os seus efeitos nesse mesmo ano. Os montantes mais elevados recuperados em 2009 e 2010 dizem respeito, em grande parte, a pedidos enviados no período de 2006-2008, em que também foi solicitada assistência para a cobrança de montantes mais elevados.

Figura 3.4. Evolução global dos montantes para os quais foi solicitada assistência em matéria de cobrança de créditos



Fonte: Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2009-2010 – COM (2012) 58 final, de 15/02/2012.

A Comissão indica que a redução dos montantes para os quais foi solicitada assistência em matéria de cobrança de créditos no período de 2009-2010, poderá conduzir, nos próximos anos, a um aumento da taxa de cobrança relativa a estes pedidos. Esta taxa poderá mesmo superar a taxa de 6% obtida até à data para os pedidos de cobrança recebidos em 2004.

Ainda assim, afirma ser imprescindível melhorar a percentagem global de cobrança de créditos.

As estatísticas demonstram que as disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos foram utilizadas intensivamente no período de 2009-2010. O aumento dos montantes cobrados prova a utilidade da cooperação entre os Estados-membros, neste domínio.<sup>119</sup>

<sup>119</sup>Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2009-2010 – COM (2012) 58 final, de 15/02/2012.

### 3.5. DE 2011 EM DIANTE

Útil será a análise de dados mais atuais. Não existe, no entanto, até à data, a publicação de resultados mais recentes que reflitam algumas conclusões já ao abrigo da atual legislação.

Não obstante a nova diretiva constituir um marco importante no desenvolvimento de uma assistência mais eficiente em matéria de cobrança, não será possível, com certeza, num espaço curto de tempo, aferir da real projeção, em matéria de cobrança, da sua aplicação.

Espera-se que a legislação da UE, em vigor, nesta matéria, contribua para melhorar a eficiência da assistência mútua na cobrança de créditos. Da parte dos Estados-membros, eles deverão considerar em que medida poderão aperfeiçoar a sua legislação nacional em matéria de cobrança e de recuperação de créditos, bem como os instrumentos e os procedimentos que lhes são aplicáveis. Para esse efeito, a Comissão criará grupos do Programa Fiscalis<sup>120</sup> que formularão recomendações sobre as melhores práticas neste domínio.

Com base na experiência adquirida pelos Estados-membros na aplicação do atual quadro legislativo, o relatório mais recente, mencionado, prevê também, que a Comissão analisará a necessidade de implementar outras medidas na UE que aprimorem a assistência mútua em matéria de cobrança de créditos, em especial no que diz respeito a medidas relativas às situações de insolvência.

Em 2 de março de 2012, o Conselho Europeu convidou o Conselho e a Comissão a definir rapidamente meios concretos para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, nomeadamente em relação a países terceiros, e a apresentar as suas conclusões até junho de 2012.

Em abril do mesmo ano, o Parlamento Europeu adotou uma resolução que refletia a necessidade urgente de se atuar neste domínio.

---

<sup>120</sup> Ver em

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/fiscalis\\_programme/fiscalis\\_2020/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/fiscalis_2020/index_en.htm)

Em resposta, a Comissão adotou, em 27 de junho de 2012, uma Comunicação<sup>121</sup> em que expôs a possibilidade de reforçar o cumprimento das obrigações fiscais e reduzir a fraude e evasão fiscais, através da otimização da utilização dos instrumentos vigentes e da implementação de diversas propostas da Comissão ainda pendentes. Além disso, identificou os setores em que a coordenação ou medidas legislativas suplementares poderiam beneficiar a UE e os Estados-membros e demonstrou o valor acrescentado do trabalho em conjunto para fazer face ao desafio crescente representado pela fraude e a evasão fiscais.

No essencial, o plano de ação então apresentado continha medidas práticas que tendencialmente poderão assegurar resultados concretos para todos os EM e proporcionar apoio nomeadamente aos Estados para os quais foram dirigidas recomendações específicas<sup>122</sup> acerca da necessidade de reforçar a cobrança fiscal.

Os Estados-membros e as partes interessadas foram consultadas sobre o conteúdo do plano de ação e sobre as prioridades a conferir a cada ponto. O plano tem, assim, em conta os seus pontos de vista. A mensagem proveniente dos Estados-membros foi que deveria ser dada prioridade máxima às ações já em curso e providenciar a execução e aplicação plenas da legislação recentemente adotada em matéria de cooperação administrativa e de luta contra a evasão fiscal. Os Estados-membros também sublinharam a necessidade de implementar rapidamente as propostas pendentes no Conselho<sup>123</sup> e de dar especial atenção à luta contra a fraude e a evasão em matéria de IVA.

Todas as ações propostas no documento<sup>124</sup> a adotar pela Comissão são coerentes e compatíveis com o quadro financeiro plurianual de 2007-2013 e com o atual quadro financeiro de 2014-2020.

No que toca a uma melhor utilização dos instrumentos vigentes e porque é notório que os Estados-membros só podem resolver verdadeiramente o problema da fraude e evasão

---

<sup>121</sup> COM(2012) 351 final de 27/06/2012 Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros.

<sup>122</sup> Bulgária, Chipre, Estónia, Eslováquia, Hungria, Itália, Lituânia, Malta, Polónia e República Checa.

<sup>123</sup> Conclusões do Conselho de dezembro de 2011 (doc. 9586/12 – FISC 63 OC 213).

<sup>124</sup> COM(2012) 722 final - Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho – Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, de 6/12/2012.

fiscais se trabalharem em conjunto, é evidente que desenvolver a cooperação administrativa entre as administrações fiscais dos Estados-membros é, por conseguinte, um objetivo chave da estratégia da Comissão neste domínio.

Com base em propostas apresentadas pela Comissão, o Conselho adotou um novo quadro para a cooperação administrativa<sup>125</sup>. Este quadro de novos instrumentos legislativos abre caminho para o desenvolvimento de outras ferramentas por parte da Comissão e dos Estados-membros. A Comunicação de junho realça que a sua utilização generalizada pelos Estados-membros ainda não é uma realidade. Os Estados-membros devem assegurar a aplicação e a execução plenas e efetivas desses recursos.

No aprofundar da cooperação administrativa, a Comissão aconselha a promoção da utilização de controlos simultâneos entre os Estados-membros e a presença de funcionários estrangeiros quando for necessário proceder a auditorias fiscais. Assim, a curto prazo, a fim de facilitar as referidas auditorias e abrir caminho para eventuais auditorias conjuntas futuras, é essencial que os Estados-membros utilizem o mais possível as disposições em vigor para organizar controlos simultâneos e facilitar a presença de funcionários estrangeiros nos serviços das administrações fiscais e durante os inquéritos administrativos. A análise levada a cabo no âmbito do Eurofisc<sup>126</sup> deveria ajudar a reforçar a utilização dessas ferramentas.

Os Estados-membros deveriam assegurar que as suas legislações nacionais não impedem a plena utilização dessas ferramentas, especialmente no que se refere à presença de funcionários estrangeiros nos serviços fiscais ou nas instalações do contribuinte<sup>127</sup>.

Também porque existem algumas semelhanças em matéria de cooperação administrativa entre os vários domínios fiscais, a Comissão pretende estudar a viabilidade da existência de um único instrumento jurídico para a cooperação administrativa destinado a todos os impostos, em vez dos quatro instrumentos<sup>128</sup> em vigor. Este estudo deve ser realizado decorrido algum tempo da vigência e

---

<sup>125</sup> No qual se insere a Diretiva 2010/24/UE.

<sup>126</sup> Rede europeia que permite às autoridades terem acesso a dados dos contribuintes dos outros países, nomeadamente no âmbito do IVA.

<sup>127</sup> Em Portugal, nos termos dos arts 8º e 9º do DL n.º 263/2012 de 20 de dezembro.

<sup>128</sup> *Vd.* nota seguinte.

implementação das mais recentes legislações nacionais. Isto porque, as bases jurídicas vigentes em matéria de cooperação administrativa no domínio dos impostos diretos e indiretos, bem como de cobrança de impostos, foram recentemente revogadas e substituídas por novas iniciativas legislativas.

A 13 de junho de 2013, Diogo Feio, na qualidade de deputado do PE, questionou a Comissão acerca da aplicação da Diretiva 2010/24/UE<sup>129</sup>, no que respeita à sua adoção em 2010/03/16. Perguntava quais os Estados-membros que ainda não tinham transposto a diretiva; que avaliação era feita da sua aplicação; se a Comissão considerava que se encontrava assegurada a assistência mútua entre Estados-membros em matéria de cobrança recíproca dos respetivos créditos e dos da União respeitantes a determinados impostos, tal como pretendido; e se ainda se encontravam em vigor, nos Estados-membros, medidas de proteção discriminatórias destinadas a evitar a fraude e as perdas orçamentais.

A este pedido de resposta por escrito, respondeu Algirdas Šemeta<sup>130</sup>, a 22 de julho de 2013, em nome da Comissão:

*“A Diretiva 2010/24/UE do Conselho relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas foi adotada em 16 de março de 2010. Os Estados-Membros passaram a ter de aplicar as suas disposições a partir de 1 de janeiro de 2013.*

*— A Polónia é o último Estado-Membro a adotar disposições nacionais para dar cumprimento a esta diretiva. Todos os outros Estados-Membros já a transpuseram.*

*— Tendo em conta o facto de que a assistência mútua em matéria de cobrança é um elemento essencial na luta contra a fraude fiscal, a Comissão instaurou processos por infração contra a Polónia pela não transposição da diretiva em causa. As autoridades polacas anunciaram que as disposições nacionais de execução seriam adotadas e publicadas no terceiro trimestre de 2013.*

---

<sup>129</sup> Pergunta parlamentar E-006867/2013.

<sup>130</sup> Comissário Europeu responsável pela Fiscalidade e União Europeia, Auditoria e Luta contra a Fraude. [http://ec.europa.eu/commission\\_2010-2014/semeta/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/index_en.htm)

— *Dado que a diretiva apenas se aplica a partir de 1 de janeiro de 2013, não é ainda possível tirar conclusões no que respeita à utilização das novas disposições e ao seu efeito sobre a cobrança de créditos fiscais por pagar. A Comissão tenciona avaliar esta situação em 2014.*

— *A Comissão não tem conhecimento de quaisquer medidas de proteção discriminatórias destinadas a evitar a fraude e as perdas orçamentais nos Estados-Membros.*

*Decorre de jurisprudência bem estabelecida que a existência de diferentes regimes de cobrança de impostos, refletindo a diferença nas situações em que pessoas ou empresas residentes e não residentes se encontrarem no que diz respeito à cobrança de impostos, não equivale necessariamente a medidas de proteção discriminatórias.*<sup>131</sup>

Em dezembro de 2013, a Comissão assumia, mais uma vez, o combate à evasão e à fraude fiscal como prioritária<sup>132</sup>.

---

<sup>131</sup> JO C 48 E de 20/02/2014.

<sup>132</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-13-1096\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1096_en.htm)

## 4. A JURISPRUDÊNCIA

### 4.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Pretende-se, no presente capítulo, refletir sobre alguns problemas do regime, identificando acordãos que tiveram na sua base contestações relacionadas com a aplicação da legislação anteriormente analisada.

A leitura de alguns textos jurisprudenciais foi efetuada nas bases de dados disponibilizadas pelo TJUE e pelos tribunais nacionais na *Internet*, de forma a aferir de algumas insuficiências e lacunas do sistema que, entendemos, só a autoridade de Tribunais particularmente qualificados para aplicar e interpretar estas normas poderão eficazmente suprir.

Certo é que uma leitura cuidada de alguns acordãos é passível de dar voz a alguns silêncios verificados no regime.

A assistência mútua entre as autoridades competentes dos Estados-membros no domínio dos impostos faz sentido na concretização de um objetivo claramente delimitado, orientador da aplicação das normas que o definem.

É na busca dessa delimitação que pensamos ser relevante o estudo da jurisprudência que tem apreciado matérias relacionadas com a assistência mútua na cobrança de impostos.

### 4.2. JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA

*“Nem os tratados Comunitários nem o Estatuto do TJCE afirmam que a jurisprudência do Tribunal Comunitário seja fonte de direito; mas teremos de a considerar como tal, pelo menos nos mesmos termos em que é a jurisprudência dos tribunais internacionais (...)”*<sup>133</sup>.

Mota de Campos classifica as decisões do TJUE como tendo um alto nível de qualidade técnica dificilmente contestável pela doutrina jurídica europeia.

---

<sup>133</sup> Campos, João Mota de; ob. cit..

É certo, também, que o Tribunal de Justiça revelou-se uma força motriz da integração europeia na medida em que tem definido princípios jurídicos e exprimido o sentido de normas comunitárias que só o próprio Tribunal poderia fazê-lo.

O seu acórdão de 15 de julho de 1964, (caso *Costa/Enel*, procº 6/64), foi fundamental para consagrar e afirmar o primado do direito comunitário em relação a qualquer norma do direito interno.<sup>134</sup>

Do mesmo modo, o seu acórdão de 5 de fevereiro de 1963, (caso *Van Gend & Loos*, procº 26/62), estabeleceu o princípio de que o direito comunitário é autónomo e diretamente aplicável nos tribunais dos Estados-membros.<sup>135</sup>

Na medida em que a assistência mútua é justificada nos preâmbulos das Diretivas abordadas como instrumento de combate à fraude e evasão fiscal para além das fronteiras dos Estados-membros, fraude que conduz a perdas orçamentais e a violações

---

<sup>134</sup> A esse respeito leia-se o texto do próprio acórdão:

*“(...) Esta integração no direito de cada país membro de disposições provenientes de fonte comunitária e, mais genericamente, os termos e o espírito do tratado têm por corolário a impossibilidade para os estados membros de fazer prevalecer, contra uma ordem jurídica por eles aceite numa base de reciprocidade, uma medida unilateral ulterior (...)”*

*“(...) A proeminência do direito comunitário é confirmada pelo artº 189º, nos termos do qual os regulamentos têm valor obrigatório e são directamente aplicáveis em qualquer Estado-membro.”*

*“(...) Resulta do conjunto destes elementos que, emanado de uma fonte autónoma, o direito resultante do Tratado não poderia, em razão da sua natureza específica original, ver-se judiciariamente confrontado com um texto de direito interno, qualquer que este fosse, sem perder o seu carácter comunitário e sem que fosse posta em causa a base jurídica da própria Comunidade.”*

*“(...) As obrigações contraídas em virtude do Tratado que institui a Comunidade não seriam incondicionais mas tão-somente eventuais se pudessem ser postas em causa por atos legislativos ulteriores dos signatários (...)”*

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61964CJ0006&from=EN>

<sup>135</sup> Pela sua importância na criação do efeito direto das normas do direito comunitário na esfera jurídica nacional, importa transcrever algumas das suas passagens:

*“(...) o papel do Tribunal comunitário (...) - cuja finalidade é a de assegurar a unidade de interpretação do tratado pelas jurisdições nacionais – confirma que os Estados reconheceram ao comunitário uma autoridade susceptível de ser invocada pelos respetivos nacionais perante essa jurisdições;*

*Que é forçoso concluir, deste estado de coisas, que a Comunidade constitui uma nova ordem jurídica de direito internacional, em proveito da qual os Estados limitaram, embora em domínios restritos, os seus direitos soberanos e cujos sujeitos são não apenas os Estados-membros mas igualmente os respetivos nacionais;*

*Que por isso, o direito comunitário, independente da legislação dos Estados-membros, do mesmo modo que cria obrigações para os particulares é igualmente destinado a originar direitos que integram o seu património jurídico; que tais direitos surgem não somente quando o Tratado explicitamente os atribui mas também por força de obrigações que o Tratado impõe de maneira bem definida tanto aos particulares como aos Estados-membros (...)”.*

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61962CJ0026&from=EN>

do princípio da justiça fiscal<sup>136</sup> sendo suscetível de provocar distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência e conseqüentemente no Mercado Comum, importa, reconhecendo a profundidade do problema e a insuficiência das medidas nacionais e da colaboração bilateral das administrações fiscais, reforçar a colaboração ao nível comunitário de harmonia com princípios e regras comuns.

O Tribunal de Justiça tem sido, a este nível, progressivamente interpelado com a compatibilidade de normas do sistema tributário nacional com o ordenamento comunitário.

Se é verdade que a função do TJUE é a uniformização normativa do Direito comunitário mediante análise e vigilância da compatibilidade das normas dos Direitos nacionais com as daquele (assegurando que o Direito comunitário prevaleça sobre o direito nacional de cada um dos Estados-membros), função que é exercida através da apreciação de determinadas questões a pedido das instâncias judiciais nacionais, não estamos, todavia, perante uma mera ação policial de verificação de controlo da legalidade, em que o Tribunal se limita a assinalar as situações em que determinada legislação nacional não é compatível com uma ou várias liberdades comunitárias fundamentais (impedindo a respetiva aplicação).

Verifica-se a existência de uma função declarativa que deve ser reconhecida, através da qual se vem criando um acervo comunitário que integra um conjunto de critérios interpretativos e de princípios tributários que derivam da aplicação de princípios comunitários que são relevantes na temática estudada.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a assistência mútua para fins fiscais, embora nem sempre consistente e com alguma discrepância de posições que não raras vezes se torna incompreensível, foi, a propósito das liberdades fundamentais, iniciando a referência à utilização da Diretiva 77/799/CEE, estabelecendo o seu caráter de obtenção de informação e operacionalização de uma melhor supervisão fiscal, suscetível de contrariar os argumentos defendidos pelos Estados-membros para justificarem medidas fiscais nacionais de caráter discriminatório ou restritivo,

---

<sup>136</sup> Justiça em dar a cada um o que é seu e neste sentido de repartir de forma justa os rendimentos e a riqueza, cfr. artigo 103º da CRP.

invocando a necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais ou a de evitar a evasão fiscal.

Retira-se da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia que espera-se dos Estados-membros um papel ativo na recolha da informação de que necessitem para avaliar os critérios que a sua legislação exija para verificação do direito de um contribuinte a um determinado tratamento fiscal, quer solicitando a mesma aos outros Estados-membros, quer recolhendo-a do contribuinte.

Entretanto, o TJUE tem vindo, progressivamente, a atribuir maior relevância à Diretiva da cobrança, considerando que a mesma satisfaz na plenitude as necessidades de cobrança de um crédito fiscal no território de outro Estado-membro. De acordo com a letra da jurisprudência: “*nos termos da Directiva 76/308/CEE (...) um Estado-Membro pode pedir a assistência de outro Estado-Membro para a cobrança de créditos, relativos a certos impostos, nomeadamente sobre o rendimento e o património*”.<sup>137</sup>

Nos **processos apensos C-361/02 e C-362/02 (Tsapalos e Diamantakis)**, por exemplo, expunha-se a problemática da aplicação da diretiva a créditos constituídos antes da entrada em vigor da mesma. Assim, solicitava-se ao Tribunal que se pronunciasse sobre a questão de saber se a Diretiva 76/308/CEE deveria ser interpretada no sentido de ser aplicável aos créditos aduaneiros constituídos num Estado-membro (neste caso, a Itália) e que tinham sido objeto de um título emitido por esse Estado antes da entrada em vigor da referida diretiva noutro Estado-membro (neste caso a Grécia), onde a autoridade requerida tinha a sua sede.

Decidiu o Tribunal a este respeito que uma vez que o objetivo da diretiva é precisamente suprimir obstáculos ao funcionamento do Mercado Comum que decorrem da dificuldade relacionada com a cobrança transfronteiriça de créditos, visando também impedir a realização de operações fraudulentas, deveria a diretiva ser aplicada aos

---

<sup>137</sup> Cfr. § 3 do acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de setembro de 2006, *N. C-470/04*. No mesmo sentido *vide* o § 37 do acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de novembro de 2006, *Turpeinen*, C-520/04, §C-520/04, § 37 e o § 48 do acórdão do Tribunal de Justiça de 30 de janeiro de 2007, *Comissão vs Dinamarca*, C-150/04.

créditos já constituídos à data da entrada em vigor da diretiva no Estado-membro onde a autoridade requerida tinha a sua sede<sup>138</sup>.

O Tribunal considerou, então, as disposições da diretiva como regras processuais cuja aplicação não se limita apenas aos créditos constituídos após a entrada em vigor da referida diretiva no Estado-membro onde a autoridade requerida tem a sua sede. Esta decisão assume grande importância, nomeadamente no contexto da adesão de novos Estado-membro à União.<sup>139</sup>

Em matéria diferente, no **processo C-233/08 (Milan Kyrián contra Celní úřad Tábor)** levantavam-se problemas relativamente à “*notificação do título executivo ao devedor numa língua diferente da que ele compreende, e que não é também a língua oficial do Estado onde o referido título é notificado ao devedor...*”. Colocava-se a questão de este facto constituir um vício que permitia recusar a execução com base nesse título executivo.

A este respeito, o acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de janeiro de 2010, declarou que o destinatário de um título executivo deve, para poder invocar os seus direitos, receber a notificação deste título numa língua oficial do Estado-membro onde a autoridade requerida tem a sua sede.<sup>140</sup>

Já no **processo C-267/09** (contra a República Portuguesa)<sup>141</sup> discutia-se o artº 130º do CIRS que obrigava os contribuintes não residentes em Portugal que obtivessem rendimentos sujeitos a IRS, bem como os residentes que se ausentassem do território nacional por período superior a seis meses, a designarem um representante fiscal para cumprimento dos seus deveres fiscais<sup>142</sup>. Esta matéria entretanto foi alvo de alteração com o OE de 2012<sup>143</sup>, que introduziu uma disposição que torna facultativa a nomeação

---

<sup>138</sup> Acórdão de 1 de julho de 2004, do Tribunal de Justiça. <http://curia.europa.eu/>

<sup>139</sup> Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a utilização das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas – COM (2006) 43 final, de 8/2/2006.

<sup>140</sup> Ver texto integral em

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=72515&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=595566>

<sup>141</sup> Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de 5 de Maio de 2011.

<sup>142</sup> N.º 1 do artº 130º do CIRS.

<sup>143</sup> Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, publicada no DR – I série, n.º 250, de 30/12/2011.

do dito representante, no caso de não residentes ou residentes que se ausentem temporariamente para outro Estado-membro da UE ou para território do EEE, tendo nestes casos que declarar à AT a sua morada no estrangeiro, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 130º do CIRS e os n.ºs 5 e 7 do artigo 19º da LGT.

Ainda assim, alguns autores criticam a aparente arbitrariedade da ação do Tribunal de Justiça da UE que alegadamente tem vindo a corroer a soberania tributária dos Estados-membros sem aparente critério ou direção.<sup>144</sup>

### 4.3. JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

Noutro âmbito, existem vários acordãos emanados dos tribunais nacionais, designadamente do Supremo Tribunal Administrativo (STA), que contemplam decisões proferidas em processos onde se discutem matérias relacionadas com a assistência mútua na cobrança de créditos na UE.

Exemplificado, o **processo 0298/10, de 26/05/2010, do STA**, relativo à reclamação de um ato praticado pelo órgão de execução fiscal no âmbito da assistência mútua prevista no preceituado no DL n.º296/2003, de 21/11 e na Diretiva n.º 2008/55/CE, focou o facto de o Estado-membro da autoridade requerente só poder, em princípio, formular um pedido de cobrança a outro Estado-membro se o crédito não tiver sido objeto de reclamação, impugnação ou oposição à execução – artº n.º 22º, n.º 1, alínea a) do DL referido e artº 7º, n.º 2, alínea a) da citada Diretiva.

Como exceção a essa regra, o Estado-membro da autoridade requerente podia, como pode, em conformidade com a sua legislação interna, solicitar a cobrança de créditos já contestados à data do pedido, desde que a legislação interna em vigor no Estado-membro da autoridade requerida o permitisse - artigo 22.º, n.º 2, do DL 296/2003.

Se o crédito ou o título executivo só fosse objeto de reclamação, impugnação ou oposição à execução no decurso do processo de cobrança coerciva, o processo de cobrança ficaria suspenso até decisão da ação pela instância competente - artigo 28.º n.º 1 do DL 296/2003 e artigo 12.º n.º 2 da Directiva 2008/55/CE.

---

<sup>144</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto – ob. cit..

Essa imediata e automática suspensão da execução, que opera desde o momento em que é comunicada à autoridade requerida a propositura da ação, não obsta a que a autoridade requerida possa, se considerar necessário ou se tal lhe for pedido pela autoridade requerente, recorrer a medidas cautelares para garantir a cobrança dos créditos - artigos 12.º, n.º 2, segunda parte, e 13.º da Directiva 2008/55/CE.

Medidas cautelares que, na legislação portuguesa, encontram-se previstas nos artigos 135.º e seguintes e 214.º do CPPT, ou seja, o arresto e o arrolamento<sup>145</sup>.

Em matéria diversa, o **Acórdão do STA de 24/11/2010, no processo 0384/2010**, estabeleceu que nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 65º do CPC, e de acordo com o art.º 27º, n.º 3 do DL n.º 296/2003, de 21 de Novembro e o art.º 12º, n.º 3, da Diretiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de Março de 1976, um Tribunal Administrativo e Fiscal goza de competência internacional para o conhecimento de oposição deduzida à execução fiscal, que corria termos num SF, ao abrigo do mecanismo de assistência mútua entre Estado-membro da União Europeia em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos.

Interessante é a análise do **Acórdão do STA de 19/01/2011, no processo 01043/10**<sup>146</sup>, que, muito embora tenha tido origem num pedido de assistência na cobrança de dívida de contribuições de trabalho, levantou uma temática pertinente.

Foi instaurada, em território nacional, execução fiscal que teve origem num pedido proveniente da Holanda, ao abrigo do mecanismo ora analisado, previsto (à data) no DL n.º 296/2003, de 21 de novembro, e na Diretiva n.º 2008/55/CE, de 26 de maio de 2008. Pretendia-se a cobrança coerciva de contribuições relativas aos trabalhadores que, em regime de curta deslocação, tinham executado trabalhos naquele país, por conta da executada, nos anos de 2001 a 2003.

---

<sup>145</sup> A este respeito ver MARTINS, JESUÍNO ALCÂNTARA – *Garantias dos Créditos Tributários (Providências Cautelares)*. 1ª edição. Direcção Geral dos Impostos. 2007. ISBN 978-972-9377-39-6. P. 12 e 40.

<sup>146</sup>

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/092d2f056ca4613f802578250056687d?OpenDocument&Highligh>

A execução foi instaurada no SF de Oeiras 3 e, uma vez efetuada a citação, a executada deduziu oposição junto do Tribunal de Haia, ao abrigo do disposto no artigo 27.º do DL 296/2003, tendo disso dado conhecimento ao SF e solicitado a suspensão da execução, nos termos do n.º 1 do artigo 28.º do mesmo diploma legal.

Na perspetiva da executada, a dedução de oposição provocava a imediata suspensão da cobrança, não sendo possível à entidade requerida fazer prosseguir a execução enquanto não fosse conhecida a decisão definitiva dessa ação ou enquanto não fossem adotadas, pela entidade requerente, as medidas de exceção da suspensão de cobrança previstas no artigo 29.º do DL n.º 296/2003.

Alegava a entidade recorrente que, por força do que dispõe o n.º 4 do artigo 28.º deste DL, a suspensão do processo de execução fiscal prevista no n.º 1 desta norma não impede a adoção de medidas cautelares por parte da autoridade requerida, caso essas medidas se encontrem previstas na legislação interna para créditos nacionais similares.

Na decisão recorrida, foi considerado que, podendo ser adotados, na assistência mútua em matéria de cobrança de créditos, três tipos de procedimentos (pedido de informações, pedido de notificação e pedido de cobrança ou de adoção de medidas cautelares), claramente definidos e diferenciados nos artigos 21.º e seguintes do DL 296/2003, de 21/11, e tendo, no caso em apreço, o Estado holandês apenas requerido um pedido de cobrança de créditos, e não um pedido de adoção de medidas cautelares, no qual se inseriria, em seu entender, a prestação de garantia, não podia a administração fiscal portuguesa, enquanto autoridade requerida, determinar a prestação de garantia por parte da executada, devendo antes suspender de imediato o processo de cobrança, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 28.º do DL 296/2003, logo que teve conhecimento pela executada que esta apresentara no tribunal competente holandês processo de oposição à dívida exequenda.

Ou seja, foi entendido que a adoção dessa medida de prestação de garantia dependia de solicitação expressa nesse sentido pela autoridade requerente, não sendo legítima a atitude da autoridade requerida de avançar com o processo de execução e obrigar a executada a prestar garantia idónea para obviar a um prosseguimento que nunca lhe foi solicitado.

Deste modo, a questão que cumpria analisar era a de saber se a decisão recorrida padecia de erro de julgamento por erro na determinação da norma jurídica aplicável e incorreta interpretação das disposições relativas ao pedido de cobrança insertas no DL n.º 296/2003 e na Directiva n.º 2008/55/CE, do Conselho.

Entendeu-se que da conjugação das normas referidas resulta, sem dúvida, que o Estado-membro da autoridade requerida pode, se considerar necessário ou se tal lhe for pedido pela autoridade requerente, adotar medidas cautelares necessárias para garantir a cobrança desde que previstas pela legislação interna para créditos nacionais similares. A questão, porém, que vinha sendo colocada era, todavia, outra, ou seja, saber se a autoridade requerida podia determinar a prestação de garantia, como condição para a suspensão da execução, ou, se, pelo contrário, operava automaticamente logo que instaurada oposição à execução, independentemente de se poderem vir a adotar medidas cautelares necessárias para garantir a cobrança da dívida.

A esse respeito, se tinha dito no **acórdão de 26/5/2010 da 2ª Secção do STA**<sup>147</sup>, que “(...) a regulamentação desta situação tem de ser procurada ... nas normas que prevêem a contestação dos créditos já no decurso do processo de cobrança, e que são as que constam dos artigos 27.º, 28.º e 29.º do DL 296/2003 e no artigo 12.º da Directiva 2008/55/CE.

*Dessas normas resulta o seguinte:*

- *Se, no decurso do processo de cobrança, o crédito ou o título executivo for objecto de reclamação, impugnação ou oposição à execução, a acção correspondente deve ser proposta perante a instância competente do Estado membro da Autoridade Requerente, em conformidade com a legislação interna desse Estado, devendo a Autoridade Requerida ser notificada, imediatamente, da propositura da acção - artigo 27.º do DL 296/2003 e artigo 12.º n.º 1 da Directiva 2008/55/CE;*
- *O processo de cobrança fica suspenso até decisão da instância competente desde o momento em que foi comunicada à Autoridade Requerida (pela Autoridade Requerente*

---

<sup>147</sup> Processo 0298/10.

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dd9a10802a64b3ed8025773600380560?OpenDocument&Highlight>

*ou pelo interessado) a propositura da acção - artigo 28.º n.º 1 do DL 296/2003 e artigo 12.º n.º 2 da Directiva 2008/55/CE;*

*- A suspensão da execução não obsta a que a Autoridade Requerida, se considerar necessário ou se tal lhe for pedido pela Autoridade Requerente, possa recorrer a medidas cautelares para garantir a futura cobrança dos créditos - artigos 12.º, n.º 2, segunda parte, e 13.º da Directiva 2008/55/CE;*

*- Todavia, a Autoridade Requerente pode, desde que o permitam as disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor no seu Estado, solicitar à Autoridade Requerida outro procedimento de cobrança para os créditos contestados, desde que isso seja igualmente permitido pelas disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor no Estado da Autoridade Requerida - artigo 29.º do DL 296/2003 e artigo 12.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Directiva 2008/55/CE;*

*- Neste caso, se a decisão resultante da acção de contestação for favorável ao devedor e desta for proposta uma acção de reembolso ou de indemnização, a Autoridade Requerente ficará associada à Autoridade Requerida quanto aos processos de reembolso e de indemnização - artigo 12.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Directiva 2008/55/CE.*

*Concluindo, a regra geral para a situação de créditos contestados no decurso do processo de cobrança é a da imediata e automática suspensão do processo até à decisão da acção respectiva pela instância competente, e a única excepção a essa regra é a prevista no artigo 29.º do DL 296/2003 e no artigo 12.º, n.º 2, 2.º parágrafo da Directiva 2008/55/CE, que se traduz na possibilidade de a Autoridade Requerente solicitar a cobrança dos créditos contestados através de outro procedimento (desde que tal seja permitido pela legislação interna do seu Estado e pela legislação interna do Estado Requerido), não sendo legítimo à Autoridade Requerida proceder à aplicação directa dessa excepção, prosseguindo com a execução.*

*A suspensão opera, pois, automaticamente, em resultado da apresentação dos referidos meios de reacção, não estando dependente de acto administrativo expresso do órgão da execução nem podendo este condicionar essa suspensão.*

*O prosseguimento da execução, designadamente para a fase de penhora de bens, depende de pedido a formular pela Autoridade Requerente ao abrigo do artigo 29.º do DL 296/2003 e do artigo 12º, n.º 2, 2.º parágrafo da Directiva 2008/55/CE.*

*É o que também resulta do ponto 12 do Considerando Introdutório da Directiva 2008/55/CE onde se afirma que «(12) Pode suceder, no decurso do processo de cobrança no Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, que o crédito ou o título executivo que permite a sua cobrança, emitidos no Estado Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede, seja impugnado pelo interessado.*

*Convém prever neste caso que a acção de impugnação seja proposta por este último perante a instância competente do Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede e que a autoridade requerida deve suspender, salvo pedido em contrário da autoridade requerente, o processo de execução que iniciou até que haja uma decisão da instância competente”.*

*E compreende-se essa imposição legal de a Autoridade Requerente manifestar a pretensão de utilizar o mecanismo excepcional de prosseguimento da cobrança, não só porque a possibilidade de cobrança de créditos contestados tem de estar autorizada na sua legislação interna, como, também, porque ela se constitui, em caso de provimento da impugnação ou da oposição, na obrigação de pagamento da indemnização devida pela execução indevida.*

*Do exposto decorre que, no caso vertente, tendo a devedora comunicado à Autoridade Requerida a instauração de pedido de declaração de nulidade das notificações da liquidação do imposto em cobrança na execução, bem como a dedução de oposição à execução, o processo executivo tinha de ficar suspenso até decisão da instância competente, sem prejuízo do recurso a medidas cautelares para garantir a cobrança dos créditos exequendos.*

*Medidas cautelares que, na legislação portuguesa, são as que encontram previsão nos artigos 135.º e seguintes e 214.º do CPPT (arresto e arrolamento), tendo por objectivo garantir à administração tributária a cobrança dos créditos tributários e do acrescido (juros e custas).*

*Pelo exposto, é ilegal a decisão proferida pelo órgão da execução no sentido de fazer depender a suspensão do processo da prestação de garantia ..., manifestando, assim, a intenção de prosseguir com a execução (à revelia da vontade da Autoridade Requerente) na falta dessa prestação.*

*Cabe-lhe, antes, comunicar à Autoridade Requerente a situação gerada, para que esta possa dizer, impulsionar ou solicitar o que entender por conveniente. “*

Decidiu, então, o STA, em conformidade com o supra exposto, considerar que a suspensão da execução opera automaticamente em resultado da apresentação daquele meio de reação, não podendo o órgão da execução condicionar essa suspensão à prestação de uma garantia. Não obsta, porém, que a autoridade recorrida, se considerar necessário ou se tal lhe for pedido pela autoridade requerente, possa recorrer a medidas cautelares para garantir a futura cobrança dos créditos em dívida, nos termos previstos pela legislação interna para créditos nacionais similares, e que, na legislação portuguesa, são as que encontram previsão nos artigos 135.º e seguintes e 214.º do CPPT, ou seja, como se disse, o arresto e o arrolamento.<sup>148</sup>

O STA considerou, então, ilegal a decisão proferida pelo órgão da execução no sentido de fazer depender a suspensão do processo da prestação de garantia.<sup>149</sup>

---

<sup>148</sup> Paulo Marques integra o arresto na categoria das garantias reais, classificando-o como um meio de reter a garantia patrimonial do credor, apreendendo judicialmente bens do devedor, para com isso, como indica o artigo 391º do novo CPC (anterior 406º), assegurar a efetiva cobrança de créditos.

<sup>149</sup> A respeito da prestação de garantias para suspensão da execução, ver também Acórdão STA 552/07, de 18/07/2007.

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3ef79952a8b1342380257353003a5cbb?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight>

## 5. CONCLUSÕES

“*Aqui e agora, o que pode ser feito?*”<sup>150</sup>

A investigação empreendida e as reflexões que fomos fazendo ao longo da realização deste estudo, permite-nos formular diversas conclusões.

Verificámos que o mecanismo de assistência mútua na cobrança de créditos, em particular impostos, conheceu, com a transposição da Diretiva em vigor, mudanças significativas, importantes no enquadramento orientador do caminho a seguir.

Uma cooperação fiscal europeia funcional, materializada numa efetiva assistência mútua, com recurso à otimização das ferramentas existentes, é indispensável às administrações fiscais no desempenho das atribuições que lhes estão cometidas, compensando a desvantagem de estarem travadas por fronteiras territoriais no controle de operações que os contribuintes realizam, sem entraves, a nível comunitário.

É sabido que a UE representa, especialmente, um espaço de confluência de interesses cuja articulação exige uma tutela onde se depreendem fortes necessidades de cooperação e de assistência mútua. A luta contra a fraude em geral e a proteção dos interesses financeiros que constituem o alicerce das políticas comunitárias; a necessidade de uma base coordenada de funcionamento dos sistemas fiscais que vigoram em cada um dos Estados-membros, sem que deles resultem obstáculos ao desenvolvimento sócio-económico de todos e de cada um dos Estados; e a plena realização do Mercado Interno, são fatores que determinam a expressão e medida daquela cooperação internacional nas suas diversas vertentes. A existência de diversos sistemas fiscais é também sinónimo de múltiplas obrigações fiscais a cumprir, sendo obrigatório e urgente aliviar a carga das empresas que operam no Mercado Único.

A cooperação envolve a obrigação de estabelecer a aplicação do Direito Comunitário, no entanto, trata-se também de os Estados-membros colaborarem, permitindo à União a realização da sua missão, sustentando a ação e funcionamento dos órgãos comunitários. Note-se que na cooperação há uma atuação em complemento ou mesmo em substituição dessa ação comunitária. A colaboração dos Estados que a compõem apresenta-se sob a

---

<sup>150</sup> SANCHES, J. L. Saldanha – *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, setembro 2010. ISBN 978-989-8424-13-6.

forma de uma colaboração, por um lado, estrutural, que permita o funcionamento dos órgãos comunitários, e por outro, funcional que se materializa na coexistência de um conjunto de obrigações com o objetivo de ajudar a ação desses órgãos.

A assistência mútua em geral, bem como a cooperação administrativa e o intercâmbio de informação em particular, concretizam obrigações de cooperação a cargo dos Estados-membros, a exercer com chamamento às suas próprias competências, no contexto da missão que partilham com as instituições comunitárias de realização dos objetivos comunitários, e de colaboração com essas instituições para que elas possam cumprir as incumbências que lhes são atribuídas, no cumprimento do direito comunitário.<sup>151</sup>

Nesse sentido, a Diretiva 2010/24/UE deve ser entendida como um instrumento de cooperação, não impeditivo da vontade de qualquer Estado-membro estabelecer com outros uma assistência mais alargada do que a prevista pela Diretiva, sempre que lhe seja favorável.

A tendência é a de aperfeiçoar as ferramentas existentes. Foi a vontade de aumentar a eficácia da assistência, reforçando a capacidade de cobrança pelas administrações fiscais dos impostos não pagos, que levou à substituição da Diretiva 2008/55/CE, pela mencionada Diretiva 2010/24/UE, de 16 de março.

Os novos instrumentos, vigentes e em funcionamento, ativam uma fase mais avançada na cooperação, com a principal preocupação de homogeneizar as respetivas normas, obrigações e direitos através de meios que possam ser aceites como idóneos para todos os Estados-membros.

Como Maria Odete Batista de Oliveira frisa, o dever de cooperação administrativa que estes instrumentos vêm reforçar, encontra expressão constitucional nos próprios tratados comunitários<sup>152</sup>, constituindo inovações introduzidas pelo Tratado de Lisboa que podem ser vistos, portanto, como concretizações do princípio de cooperação leal<sup>153</sup>. De facto, o

---

<sup>151</sup> Maria Odete Batista de Oliveira; ob. cit..

<sup>152</sup> N.º 3 do artigo 4º do TUE e nos artigos 6º alíneas g) e h) e 197º, ambos do TFUE.

<sup>153</sup> De acordo com o n.º 2 do artigo 13º do TUE: *“Cada instituição actua dentro dos limites das atribuições que lhe são conferidas pelos Tratados, de acordo com os procedimentos, condições e finalidades que estes estabelecem. As instituições mantêm entre si uma cooperação leal.”*

artigo 6º, alínea g), do TFUE elencou a cooperação administrativa entre as matérias em que a União tem competência para apoiar os Estados-membros.<sup>154</sup>

O princípio da cooperação leal que Odete evoca relativamente à cooperação administrativa, desde sempre consagrado nos Tratados e na jurisprudência do Tribunal de Justiça, recebe agora uma exposição “constitucional” muito mais clara e alargada, traduzindo-se no dever de os vinte e oito Estados-membros assegurarem que as medidas nacionais nesse âmbito se conjugam e articulam convenientemente no cumprimento dos interesses europeus, sendo essa articulação na realização dos objetivos, políticas e ações da União, um dever que, imposto nos respetivos Tratados, se apresenta como a melhor forma de prossecução dos interesses nacionais.

Na Europa comunitária, este comportamento de cooperação entre Estados-membros e instituições comunitárias (os Estados-membros entre si e com as instituições comunitárias, e destas entre si e com os Estados-membros) apresenta-se, indiscutivelmente como a melhor forma de salvaguardar valores fundamentais como as liberdades de circulação, mas também servindo de garante da coesão económica, social e territorial.

O artigo 4º, n.º 3 do TUE consagra hoje, de forma taxativa, o princípio da cooperação leal como princípio geral do direito da União<sup>155</sup>. Assim, é de registar um dever de respeito e de assistência mútua entre a União e os Estados-membros, nos termos dos tratados. Estabelece-se formalmente, e pela primeira vez, que este dever não vincula apenas os Estados-membros em relação à União, mas também a União face aos Estados-membros e ainda os Estados-membros entre si.

---

154 “A União dispõe de competência para desenvolver acções destinadas a apoiar, coordenar ou completar a acção dos Estados-Membros. São os seguintes os domínios dessas acções, na sua finalidade europeia (...)

g) *Cooperação administrativa.*”

155 “Em virtude do princípio da cooperação leal, a União e os Estados-Membros respeitam-se e assistem-se mutuamente no cumprimento das missões decorrentes dos Tratados.”  
<http://www.fd.uc.pt/Ci/CEE/pm/Tratados/Lisboa/tratados-TUE-TFUE-V-Lisboa.html#TFUE-TIT-I>

A jurisprudência do Tribunal de Justiça tem-lhe dado aplicação, existindo já um conjunto considerável de situações em que o princípio da cooperação leal se aplica, ou nas quais é perceptível que ele se deve aplicar.

No que respeita aos Estados-membros, o princípio da cooperação leal é particularmente importante devido ao papel central dos Estados ao nível da implementação das políticas da União e da execução do Direito da União Europeia, incidindo sobre os mesmos como um todo, e abrangendo os seus diversos poderes, isto é, sujeitando a atuação dos Tribunais, da administração pública e das instituições políticas. A sua aplicação é também compreensiva no sentido em que se estende a todas as entidades públicas dos Estados-membros, incluindo administração central, autarquias locais e regiões autónomas.

Sabendo que a evasão e a fraude fiscais constituem uma questão multifacetada que requer uma resposta coordenada,<sup>156</sup> a Comissão continua a identificar uma série de medidas específicas que podem ser desenvolvidas e aprofundadas no presente e nos próximos anos.

O problema da limitação territorial da atividade das administrações tributárias já conta, nos dias de hoje, com diversos instrumentos de âmbito internacional que o pretendem contrariar. Em primeiro lugar, vários Estados-membros acolhem nas respetivas convenções bilaterais em matéria de dupla tributação, disposições similares às dos artigos 26º e 27º da Convenção Modelo da OCDE. Em segundo lugar, temos os referidos instrumentos de direito derivado, as diretivas e os regulamentos, que se aplicam à generalidade dos Estados-membros, sem particularismos.

No entanto, quando procuramos esboçar os contornos de cada instrumento, verificamos que apesar da grande coincidência, os dois modos de intervenção não se mostram inteiramente coincidentes, existindo alguns pontos de dissensão.

Ao nível da troca de informação, as principais diferenças respeitam ao campo de aplicação. Na diretiva, este respeita unicamente à troca de informações que permita a liquidação dos impostos que a diretiva menciona. Nas convenções, pode-se acordar em

---

<sup>156</sup> Comunicação da Comissão da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho relativa ao Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, COM(2012) 722 final, de 6/12/2012.

que a troca de informações seja limitada, abrangendo apenas as informações necessárias ao cumprimento da específica convenção, ou que seja alargada, visando qualquer informação que seja útil para a liquidação dos impostos previstos na convenção, ou mesmo, de qualquer imposto dos Estados contratantes.

Ao nível da assistência mútua é de constar, desde logo, que, na prática, são ainda relativamente poucas as convenções que apresentam uma disposição com aquele dispositivo. De qualquer modo, confrontando a cláusula modelo com a diretiva, vemos que os objetivos desta última são muito mais ambiciosos. Além da assistência em matéria de cobrança e instauração de medidas cautelares, a diretiva permite ainda a troca de informações úteis para a cobrança de um crédito bem como o auxílio na notificação de um sujeito que se encontre noutro Estados-membros. O leque de receitas – que não apenas tributos – aos quais a diretiva se aplica é muito mais amplo. No entanto, como referimos, nada impede que os Estados acordem em modalidades mais extensas de assistência ao nível da cobrança.

As diretivas mostram-se, em geral, mais detalhadas, bem como mais direcionadas para os problemas gerados pelo Mercado Interno. Não obstante, estas não esgotam o espaço útil de atuação dos instrumentos convencionais, como se reconhece no próprio clausulado, pelo que caso a assistência proposta pelos instrumentos bilaterais seja mais intensa ou extensa do que o revisto nas diretivas, estes prevalecerão<sup>157</sup>.

Por último, note-se que as diretivas a que nos referimos têm como destinatários exclusivos os Estados-membros; ora existem casos, enquadrados no âmbito da livre circulação de capitais, em que intervêm Estados terceiros – nos quais as diretivas não serão aplicáveis.<sup>158</sup>

Verificámos, então, que as iniciativas da UE e de outras organizações internacionais resultaram em significativos progressos na área da cooperação e assistência mútua em matéria tributária.

---

<sup>157</sup> Nesse sentido, veja-se o artº 11º da Diretiva 77/799/CEE, já citada, bem como o artº 23º da Diretiva 76/308/CEE, cit..

<sup>158</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto - *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, cit.

Concluimos que, de facto, a transposição da Diretiva para o direito interno respeita o sentido das normas estabelecidas <sup>159</sup>, notório que foi na análise que fizemos do documento de transposição da diretiva em vigor para o ordenamento jurídico nacional

No culminar da realização deste trabalho, a principal frustração é, sem dúvida, a falta de elementos de análise do período que se segue a 2009-2010 (na sequência do que foi abordado) que refletiriam já, alguns resultados atingidos ao abrigo da legislação em vigor.

O que parece perspetivar-se para o futuro é a continuação do aumento do número de pedidos que tem traduzido a importância e o interesse crescente dos Estados-membros e dos órgãos de execução nacionais neste instrumento de cobrança, permitindo a recuperação dos montantes em dívida no território de outro Estados-membros, funcionando também como instrumento dissuasor e de combate à fraude e evasão fiscais, na medida em que, para as administrações fiscais, o desenvolvimento e a utilização plena destas ferramentas e das suas melhores práticas liberta, também, recursos humanos e orçamentais que se poderão concentrar na realização de objetivos mais específicos.

Não permitindo a legislação em vigor qualquer compensação para os Estados requeridos na cobrança dos montantes em dívida ao estabelecer a renúncia das despesas inerentes à cobrança da dívida<sup>160</sup>, indagamo-nos se seria benéfica, a bem de uma mais profunda eficiência do sistema, a adoção de uma medida de incentivo que se concretizasse na atribuição de uma percentagem da dívida cobrada ao Estado requerido ou às autoridades tributárias cobradoras.

---

<sup>159</sup> Neste sentido, verifique-se o parecer da Ordem dos Advogados sobre o projecto do DL que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2010/24/UE, do Conselho, de 16 de Março de 2010), *in* [http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe\\_artigo.aspx?idc=5&idsc=115187&ida=121454](http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idc=5&idsc=115187&ida=121454).

<sup>160</sup> Com as exceções dos n.º 2 e 3 do artigo 20º da Diretiva e n.º 3 do artigo 12º do DL.

## BIBLIOGRAFIA

**ALVES, José António Costa e MARTINS, Jesuíno Alcântara** – *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*. Centro de Formação da Direção Geral dos Impostos. 2008. ISBN 978-972-9377-41-9.

**BERGLUND, Mikael** – *Cross-border enforcement of claims in the EU: history, present time and future*. Países Baixos: Wolters Kluwer Law & Business, 2009. ISBN 9041128611.

**CAMPOS, Diogo Leite de, e outros** – *Lei Geral Tributária – comentada e anotada*. 3ª edição. Vislis. 2003. ISBN 9789725201602

**CAMPOS, João Mota de** – *Direito Comunitário*. I volume. 5ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. ISBN 972-31-0523-3.

\_\_\_\_\_*Direito Comunitário*. II volume. 4ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994. ISBN 972-31-0517-9.

**DRAGODAN, Arina** - Fiscal Sovereignty of Member States and Tax Harmonization on Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims. *Acta Universitatis Danubius: Juridica*. Vol.VII(2), (2011) , p.125.

**FERREIRA, Helena Baptista** - *Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal do Conselho da Europa/OCDE*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº430. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária e Aduaneira. ISSN 0870/340X. Janeiro – Junho 2013.

**IMPRESA NACIONAL CASA DA MOEDA**. *Constituição da República Portuguesa*. 4ª revisão. Lisboa, 1997. ISBN 972-27-0866-X.

**MARQUES, Paulo** – *Infracções Tributárias*. Lisboa, 2007. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direção Geral dos Impostos (Centro de Formação). ISBN 978-972-98736-9-0. Vol. I

\_\_\_\_\_*Os Direitos Reais na Actividade Tributária*. Lisboa, 2009. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direção Geral dos Impostos (Centro de Formação). ISBN 978-972-9377-43-3. Vol. II

**MARTINS, Ana Margarida Freire** – *A Importância da Cooperação Administrativa na Harmonização Fiscal Europeia*. 2009. Tese de Mestrado apresentado na Universidade Aberta.

**MARTINS, Jesuíno Alcântara** – *As Providências Cautelares e outras Garantias dos Créditos Tributários*. 1ª edição. Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção Geral dos Impostos (Centro de Formação). 2007. ISBN 978-972-9377-39-6.

\_\_\_\_\_*Garantias dos Créditos Tributários (Providências Cautelares)*. 1ª edição. Direção Geral dos Impostos. 2007. ISBN 978-972-9377-39-6.

**NABAIS, José Casalta** – *Direito Fiscal*. 7ª edição. Almedina. 2013. ISBN 9789724050430.

**NOGUEIRA, João Félix Pinto** - *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*. 1ª ed. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal, Julho 2010. ISBN 978-972-32-1831-2.

**OLIVEIRA, Maria Odete Batista de** – *O Intercâmbio Comunitário de Informação Tributária: nova disciplina normativa e estado actual da prática administrativa nos Estados-Membros. Uma proposta de enquadramento constitucional*. Santiago de Compostela: [s.d.]. Tese para a obtenção do grau de Doutor apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Santiago de Compostela.

**PEREIRA, Ricardo Jorge Rodrigues** - *A troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a tutela jurídica dos contribuintes*. 2011. Dissertação para a obtenção do grau de Mestre apresentada à Universidade do Minho.

**RIBEIRO, João Sérgio** - *Cooperação e troca de informações entre administrações fiscais: o caso português. III Congresso de Direito Fiscal*. Porto: Vida Económica. ISBN 978-972-788-846-7. 2003, p. 233-243.

**RIBES, Aurora Ribes** – *Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/EU y los diversos instrumentos convencionales. Estudios Sobre el Fraude Fiscal e Intercambiode Information*. 2012. ISBN 978-84-15929-78-9. P. 129-146.

**RUIZ, Maria Amparo Grau** – *Avances propuestos en la asistencia mutua en materia de recaudation*. Crónica Tributaria n.º 101. 2001. P. 87-120.

\_\_\_\_\_ *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*. Londres: Kluwer Law International, 2003. ISBN 90-411-9893-8.

**SANCHES, J. L. Saldanha** – *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, setembro 2010. ISBN 978-989-8424-13-6.

**SILVA, Suzana Tavares da; VICENTE, Marta; SANTOS, Marta Costa** - *Os benefícios da harmonização fiscal e os respectivos riscos face ao actual modelo de desenvolvimento económico*. Fevereiro 2014. FDUC- Livros e Capítulos de Livros.

**SOUSA, Gonçalo de Vasconcelos** – *Metodologia da Investigação, Redacção e Apresentação de Trabalhos Científicos*. 1ª edição. Porto: Livraria Civilização Editora, 1998. ISBN 972-26-1559.

**SOUSA, Jorge Lopes de** – *Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado*. Volume II. 6ª edição. Áreas, 2011. ISBN 9789898058621.

## LEGISLAÇÃO AVULSA E DOCUMENTOS DA UE E DO MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho relativa ao Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, COM(2012) 722 final, de 6/12/2012.

Decreto- Lei n.º 504-N/85, de 30 de dezembro. Diário da República, 1ª série – n.º 300 – 5º suplemento – 30 de dezembro de 1985.

Decreto- Lei n.º 296/2003, de 21 de novembro. Diário da República, 1ª série – n.º 246.

Decreto- Lei n.º 263/2012 de 20 de dezembro. Diário da República, 1ª série – n.º 246 – 20 de dezembro de 2012.

Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, publicada no JO L 336 de 27 de dezembro de 1977.

Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de estados membros diferentes, publicada no JO n.º L 225 de 1990/08/20.

Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efetuados entre sociedades associadas de Estados membros diferentes, publicada no JO n.º L 157 de 2003/06/26.

Diretiva 2008/55/CEE do Conselho, de 26 de maio de 2008, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas publicada no JO L 150 de 10 de junho de 2008.

Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, publicada no JO de 31 de março de 2010, L 84.

Portaria n.º 160/2004, de 14 de fevereiro. Diário da República, Série –B – n.º 38.

Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a utilização das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas – COM (2006) 43 final, de 8/2/2006.

Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2005-2008 – COM (2009) 451 final, de 4/9/2009.

Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos

respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2009-2010 – COM (2012) 58 final, de 15/02/2012.

Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal. Ministério das Finanças e da Administração Pública. 3/10/2009. P. 550 e 551.