

ÂNGELA SOFIA ALVES DA COSTA E CASTRO

**A análise da cooperação administrativa internacional na cobrança de
créditos tributários na ótica da Autoridade Tributária e as garantias dos contribuintes**

Porto, setembro de 2014



Orientador: Professor Doutor Carlos Rodrigues

ÂNGELA SOFIA ALVES DA COSTA E CASTRO

**A análise da cooperação administrativa internacional na cobrança de
créditos tributários na ótica da Autoridade Tributária e as garantias dos contribuintes**

Dissertação de Mestrado em Direito
Especialização em Ciências Jurídico-Empresariais

Porto, setembro de 2014

Trabalho realizado sob a orientação do Professor Doutor Carlos Rodrigues



Departamento de Direito

Porto, setembro de 2014

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor Carlos Rodrigues por ter anuído orientar a presente tese.

À Mestre Eva Dias Costa pela orientação e incisivas sugestões, fundamentais para a realização deste trabalho.

Ao Mestre José Maria Pires, Subdiretor Geral da área da Justiça Tributária e Aduaneira da Autoridade Tributária e Aduaneira, por ter gentilmente cedido os dados agregados, para efeitos de estatísticas, por ano, relativo à cobrança obtida no estrangeiro ao abrigo dos pedidos efetuados e cobrança em Portugal fruto dos créditos da UE.

Ao colega Manuel António Bessa Vieira, coordenador da Equipa de Promoção Operacional e Controlo da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários e Perito por ter fomentado a curiosidade do estudo técnico jurídico da matéria de assistência mútua na cobrança de créditos e da disponibilidade que sempre apresentou na discussão apaixonada dos temas.

Ao Dr. Fernando Castro Barbeitos, técnico responsável pelo acervo da biblioteca do Centro de Estudos Fiscais, por ter disponibilizado todos os documentos e livros solicitados sobre assistência mútua na cobrança de créditos fiscais.

Ao meu marido e às minhas filhas pelo permanente apoio e companheirismo nesta travessia e persistência em aprofundar os meus conhecimentos em Direito.

RESUMO

A Autoridade Tributária (AT) para alcançar a cobrança coerciva além-fronteiras, com executados a residir num Estado Membro da União Europeia ou possuir aí bens móveis, imóveis, valores mobiliários, contas bancárias, ou outros bens, susceptíveis satisfazerem a quantia exequenda em dívida.

A AT tem de ser hábil em utilizar todos os mecanismos previstos na lei que permitam a derrogação do princípio da territorialidade e intromissão dos poderes tributários na esfera territorial e jurídica de outro Estado-Membro.

São os mecanismos de cooperação internacional para a cobrança de créditos tributários que resultam da implementação da Diretiva 2012/24/EU, aplicada pelos Estados-membros no âmbito da União Europeia e acordo internacionais que Portugal se propõe a celebrar no âmbito da OCDE, que poderão contribuir para a eficácia na cobrança de créditos tributários e simultaneamente a garantia dos direitos dos contribuintes, prevendo-se alguns benefícios para a arrecadação das receitas públicas a curto prazo.

Palavras-chave:

Direito internacional fiscal, direito comunitário fiscal, assistência mútua, direitos e garantias, devedores

ABSTRACT

So that the Portuguese Revenue Authority (Autoridade Tributária - AT) can recover beyond borders, with executed residing in a European Union Member-State, or possessing movable or immovable property, securities, bank accounts, and other assets, susceptible of satisfying the amount in debt ordered to be seized.

AT has to be able to use all the mechanisms predicted by law, which allow the revocation of the principle of territoriality and intrusion in tributary powers in the territorial and judicial scope of another Member-State.

The mechanisms of international cooperation for the collection of tributary credits are the ones that result from the implementation of Directive 2012/24/UE, applied by Member-States. It is in the scope of the European Union and international agreements that Portugal proposes to celebrate in OECD, which may contribute to the efficacy of tributary credits collection and simultaneously the warranty of tax payers' rights, predicting some benefits for raising public income in the short term.

Key-words:

Tax international law, tax European law, mutual assistance, rights and guarantees, debtors

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AT- Autoridade Tributária

CDT-Convenção de Dupla Tributação

CE-Comunidade Europeia

CEE-Comunidade Económica Europeia

CIAMMCC- Comissão Interministerial de Assistência Mútua em Matéria de Cobrança de Créditos

CPPT- Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP- Constituição da República Portuguesa

DGAIEC-Direção Geral Alfandegas e Impostos Especiais sobre o Consumo

DGCI-Direção Geral de Impostos

DL-Decreto de Lei

FEOGA-Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola

IEC-Imposto especial sobre o Consumo

IR- Imposto sobre o Rendimento

IRS- Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IRC-Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IVA-Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT- Lei Geral Tributária

OCDE-Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

STA- Supremo Tribunal Administrativo

TCAN- Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS- Tribunal Central Administrativo Sul

TEU-Título Uniforme Europeu

TEE-Título Executivo Europeu

TFUE-Tratado de Funcionamento da União Europeia

TJUE-Tribunal de Justiça da União Europeia

UNF-Uniform Notification Form

UE-União Europeia

SUMÁRIO

RESUMO.....	4
ABSTRACT	5
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	6
SUMÁRIO DE GRÁFICOS	9
INTRODUÇÃO.....	10
1. Assistência mútua internacional na cobrança de créditos.....	12
1.1 Fontes de Direito Internacional.....	14
1.1.1 Análise do Art.º 27º da Convenção Modelo OCDE.....	14
1.1.2 Convenção multilateral de assistência mútua administrativa em matéria fiscal	16
1.1.3 Manual sobre implementação da assistência mútua em cobrança de impostos.....	18
1.1.4 Direito comunitário	19
1.2 Relações do direito internacional fiscal com o direito comunitário fiscal	22
2. Assistência mútua na cobrança de créditos no direito interno	27
2.1 Primado do direito europeu	27
2.2 Diretiva 2010/24/UE e o DL263/2012	28
2.2.1 Objetivos.....	28
2.2.2 Princípios regime da assistência mútua	29
2.2.3 Caracterização do regime da assistência mútua	30
2.3 Enquadramento da ação da AT	35
2.4 Proposta para melhoramento da eficácia da aplicação da diretiva pela AT.....	41
3. Garantias dos contribuintes na cooperação entre Estados	43

3.1 Tutela jurisdicional dos contribuintes no âmbito do direito internacional fiscal	43
3.2 Tutela jurisdicional do contribuinte no âmbito do direito europeu	44
3.3 Impugnação do crédito, título executivo e medidas de execução.....	45
3.3.1 Reclamação Graciosa e Impugnação Judicial	46
3.3.2 Reclamação dos Atos do Chefe do OEF nos termos do art.º 276º CPPT	47
3.3.3 Oposição à Execução Fiscal	47
3.3.4 Citação e notificação	48
3.3.5 Legitimidade	49
3.3.6 Competência dos tribunais.....	50
3.3.7 Suspensão do processo de cobrança.....	56
3.3.8 Medidas cautelares	60
3.3.9 Prescrição	60
CONCLUSÕES	62
BIBLIOGRAFIA	66
ANEXO I.....	69

SUMÁRIO DE GRÁFICOS

Gráfico 1-Evolução do número de processos tratados na CIAMMCC.....	36
Gráfico 2-Evolução do Número de Processos da CIAMMCC como Autoridade Requente	37
Gráfico 3-Evolução do Número de Processos da CIAMMCC como Autoridade Requerida	37
Gráfico 4 - Evolução do número de pedidos de assistência na UE	38
Gráfico 5-Evolução dos valores cobrados a pedido de outros Estados-Membro – em Euro...	38

INTRODUÇÃO¹

A elaboração da presente tese de mestrado, na vertente de dissertação, serve o propósito de finalização do ciclo de estudos conducente ao grau de Mestre em Direito, na área de especialização em Ciências Empresariais, de acordo com o Regulamento de Mestrado e demais despachos e decisões dos competentes órgãos do Departamento de Direito da Universidade Portucalense Infante D. Henrique.

A análise académica do tema que nos propomos deve reconduzir a uma boa aplicação prática da matéria com breve referência às noções de direito internacional fiscal e de direito comunitário fiscal, e em particular, à Cooperação Administrativa Internacional na Cobrança de Créditos Tributários.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) depara-se com um crescente desafio de desenvolver novas medidas destinadas ao melhoramento da arrecadação de receitas em processo de execução fiscal, quer a nível europeu, quer a nível internacional, de forma a evitar a fuga de bens e capitais de sujeitos passivos devedores para o estrangeiro (GALMARINI, et al., 2013, p. 469). Esta sinalética assume especial relevância com a crescente emigração de cidadãos nacionais. A AT tem, também, como objetivo cobrar dívidas de devedores não residentes para a concretização de obtenção de receitas públicas, e satisfazer os pedidos de assistência mútua de outros Estados-membros.

A cooperação internacional para cobrança de créditos é um tema atual e vanguardista em matéria de direito fiscal, para o qual estão em constante discussão novas orientações jurídicas e jurisprudenciais aplicadas a casos concretos.

Podemos afirmar que o art.º 27º do Modelo de Convenção OCDE² no tocante assistência mútua em matéria de cobrança de créditos, é universalmente aceite. (OCDE, 2008, p. 45). Tem sido feito um enorme progresso em direção à sua efetiva implementação, garantindo a neutralidade fiscal e permitindo que os outros Estados cooperantes procedam à

¹ Este texto segue as regras do novo Acordo Ortográfico, com ressalva de todas as citações, que irei citar *ipsis verbis*, mesmo que isso implique anterior grafia.

² Disponível em versão portuguesa http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/479C17F1-84B8-45F8-8056-73B300425BAD/0/CDT_Modelo_OCDE.pdf

abolição de medidas de proteção discriminatórias, destinadas a evitar a fraude fiscal e perdas orçamentais.

A Diretiva 2010/24/EU (UNIÃO EUROPEIA, 2010, p. 1)³ surge como um instrumento jurídico de direito europeu, mais detalhado, direcionado para os problemas do mercado interno e que não esgotam o espaço útil de atuação nos instrumentos convencionados que anteriormente apareceram na ordem jurídica internacional. A transposição da Diretiva para o ordenamento jurídico português, designada pelo Decreto de Lei (DL) 263/2012, de 21 de Dezembro, vem conceder um novo âmbito de eficácia na cobrança coerciva de créditos fiscais com Estados Membros da União Europeia (UE) e a AT, como resulta da análise de dados estatísticos que apresentaremos.

Em jeito de conclusão, de forma a realçar a importância e atualidade da Diretiva, abordaremos as garantias dos contribuintes face à nova legislação. Responder à pergunta de como poderá o contribuinte reagir quer graciosamente, quer contenciosamente quando estejam em causa medidas de execução no âmbito dos mecanismos de assistência mútua para cobrança de créditos. É um assunto muito debatido, mas objeto de escassa doutrina e jurisprudência, sendo essencial o estudo dos meios de reação que os contribuintes dispõem na ordem jurídica-fiscal portuguesa.

³ Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=OJ:L:2010:084:TOC>

1. Assistência mútua internacional na cobrança de créditos

O conceito de soberania fiscal está subjacente ao conceito de Estado. Quando um Estado está em dependência de relações económicas externas, com livre troca comercial e circulação de capitais, toda a sua política fiscal vai ter reflexos nas relações com externos.

O direito internacional fiscal surge como um novo paradigma na coordenação das normas tributárias dos diferentes Estados, de forma a promover o desenvolvimento económico e social, e a justa redistribuição da riqueza à escala global. O surgimento no plano internacional de convenções no sentido de uniformizar atuações e fomentar a sua prática, através da celebração de acordos, vêm constituir normas delimitadoras da soberania fiscal legislativa de um Estado. (MACHADO, et al., 2009, p. 91). É um corolário do princípio da igualdade entre Estados.

Atualmente é cada vez mais visível nos ordenamentos fiscais nacionais a receção de normas de direito internacional fiscal, susceptíveis de regular factos tributários internacionalmente plurilocalizados (SANCHES, 2007, p. 79), com função tendencialmente apaziguadora de conflitos entre normas internas de tributação fiscal internacional dos vários Estados intervenientes.

Nesta matéria, torna-se importante o respeito a nível internacional pelo princípio da soberania fiscal de um Estado, pelo que a derrogação bilateral da soberania fiscal daquele deverá ser sempre norteada pela regra da reciprocidade. (SANCHES, 2007, p. 79)

A ingerência de um Estado na soberania territorial e nos poderes potestativos de cobrança de créditos fiscais de outros Estados, só pode ser resolvida num plano internacional com a celebração de tratados multilaterais, de forma a permitir uma excecional “perseguição” do devedor e dos seus bens noutra território nacional.

Constituindo o território nacional o limite da soberania tributária de um Estado, é necessária uma articulação e colaboração, quer a nível de procedimento, quer a nível de processos tributários com outros Estados, para tornar efetiva a concretização da cobrança fiscal. (OLIVEIRA, 2012, p. 45)

As convenções internacionais vêm habilitar normativamente e expressamente a outorga de poderes às Administrações Tributárias, de forma a obter a correspondente colaboração administrativa internacional de outra congénere. Assumem assim um papel de

importância extrema no plano do direito fiscal internacional.

Os Estados contraentes desenvolveram dois mecanismos de assistência: na liquidação e na cobrança de impostos, quer no rendimento, quer no consumo.

Para retratar, de forma sucinta, a matéria de assistência administrativa para liquidação de imposto, é importante reter que no panorama fiscal internacional desenvolveram-se diversos graus de cooperação multilateral, nomeadamente com a introdução do art.º 26º da Convenção Modelo OCDE em 1963. Esta norma permitiu a um nível mais restrito, a celebração de acordos bilaterais, de convenções de dupla tributação e a troca de informações. Pretende-se, primordialmente, implementar nos Estados contraentes uma elevada eficiência e instituir mecanismos de controlo entre administrações tributárias, com objetivo precípuo de detetar fontes de rendimentos sujeitos a tributação e esbater o combate à fraude e evasão fiscal.

O Acordo Modelo poderá assim representar a materialização dos padrões no tocante à implementação da troca efetiva de informações, servindo os propósitos pretendidos pela OCDE no que respeita a eliminação e controlo das práticas fiscais prejudiciais.

É, precisamente, a falta de troca de informações efetiva que determina um dos principais critérios para se aferir da existência dos chamados “paraísos fiscais” ou “regimes fiscais preferenciais”. (CAMPOS, et al., 1997).⁴

Exemplo disso foi o G-20⁵ ter pedido à OCDE a elaboração de um plano de ação (OCDE, 2013 p. 69) para impedirem que as empresas paguem menos impostos do que o suposto ou nenhuns. Como resultado disto, a Holanda propôs-se a rever e renegociar os seus tratados fiscais com mais de 20 países em desenvolvimento, com o objetivo de eliminar as brechas que as multinacionais aproveitam para pagar menos impostos.

⁴ E a propósito dos vários critérios de distinção entre paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais (OCDE, 1998)

⁵“*The G20 brings together finance ministers and central bank governors from 19 countries: Argentina, Australia, Brazil, Canada, China, France, Germany, India, Indonesia, Italy, Japan, the Republic of Korea, Mexico, Russia, Saudi Arabia, South Africa, Turkey, the United Kingdom, the United States of America plus the European Union, which is represented by the President of the European Council and by Head of the European Central Bank. The G20 was formally established in September 1999 when finance ministers and central bank governors of seven major industrial countries (Canada, France, Germany, Italy, Japan, the United Kingdom and the United States) met in Washington, D.C. in the aftermath of the financial crisis of 1997-1998, which revealed the vulnerability of the international financial system in context of economic globalization and showed that key developing countries were insufficiently involved in discussions and decisions concerning global economic issues. Finance ministers and central bank governors started to hold annual meetings after the inaugural meeting on December 15-16, 1999, in Berlin*”. Disponível in <https://www.g20.org>

Portanto, poderemos concluir que os acordos internacionais são os instrumentos jurídicos vinculantes e lógicos que permitem superar as limitações derivadas da conceção territorial de soberania do Estado, quer no intercâmbio de informações, quer na assistência mútua à cobrança.

1.1 Fontes de Direito Internacional

1.1.1 Análise do Art.º 27º da Convenção Modelo OCDE

A partir de 2003, surgiu no ordenamento jurídico internacional um aditamento à Convenção Modelo OCDE, uma norma especial, que visava a assistência mútua na cobrança de créditos tributários. Muito embora já antes os países, através das Convenções de Dupla Tributação⁶, tivessem estabelecido normas entre si sobre esta matéria.

Foi o art.º 27º da Convenção Modelo OCDE que criou um novo quadro de cooperação, desenvolvendo um instrumento multilateral que beneficia um maior número de Estados e implementa normas estandardizadas mais abrangentes de cooperação internacional na área fiscal, de forma a lutar contra os paraísos fiscais e ampliar o nível de intercâmbio com os territórios de nula ou baixa tributação.

Entendemos que o mérito do art.º 27º da Convenção Modelo OCDE deve-se ao facto de estabelecer medidas executórias fiscais a nível da obrigação de assistência mútua de um Estado requerido por outro, para arrecadação das dívidas tributárias deste último e que até aí estavam impedidos de atuar, devido ao princípio da territorialidade e soberania fiscal estatal.

O art.º 27º da Convenção Modelo OCDE plasmou a manifestação da assistência administrativa em cobrança de crédito fiscal em todos os modelos de Convenções, permitindo uma porta aberta ao consenso internacional para evitar a “invasão” dos poderes de uma autoridade tributária de um Estado noutro Estado. Estes contraentes desenvolvem todos os mecanismos essenciais para a cobrança de dívidas de determinado contribuinte residente ou que possua bens noutro Estado. (PRATS, 2001 p. 20).

O texto do art.º 27º é, notoriamente longo e detalhado: define conceito de “crédito fiscal”, clarifica as condições em que o pedido de assistência à cobrança deve ser formulado,

⁶Em Portugal, podemos encontrar a lista de convenções de dupla tributação, na página oficial da Autoridade Tributária e Aduaneiro (2014).

e estabelece o princípio de exigibilidade da cobrança de crédito fiscal no Estado requerente de acordo com a norma internacional.

Consequentemente, estabelece ainda o uso de medidas cautelares solicitadas pelo Estado requerente, às quais não podem ser contrapostas objeções fundamentadas quanto aos prazos de prescrição previstos pela legislação do Estado requerido, face à aplicação do n.º 3 e do n.º 4 do art.º 27º da Convenção Modelo OCDE a esse crédito fiscal. O princípio da não discriminação de créditos fiscais com pedido de assistência mútua também foi consagrado no n.º 5, quer quanto aos créditos de Estado requerido, quer quanto aos créditos do Estado requerente que devem ser cobrados pelas autoridades fiscais em igualdade. No n.º 6 fica consagrada uma norma que vigorará nas restantes convenções internacionais e inclusive nas Diretivas da UE relativas à assistência mútua, no que toca à competência internacional dos tribunais do Estado requerido. Assim, nenhuma impugnação jurídica ou administrativa respeitante à existência, validade ou montante de um crédito fiscal do Estado requerente será examinada pelos tribunais e pelas instâncias administrativas do Estado requerido.

É essencial no processo de negociação que cada Estado Contratante decida os limites da sua assistência mútua, tendo em conta a convenção e legislação nacional, nomeadamente a constitucional e fiscal: as garantias dos contribuintes (notificação, prazos, meios de reação, etc.), o equilíbrio e a reciprocidade na adoção de medidas de assistência mútua e a adaptação dos meios das administrações fiscais para a receção destas normas. Os Estados têm ainda de ponderar quais as vantagens que poderão advir para ambos, quer a nível de fluxo comercial e financeiro (custos) para justificar este tipo de assistência, quer a derrogação em parte da soberania fiscal, nomeadamente a cobrança de créditos tendo em conta a territorialidade (COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, 1998, p. 89). São estas limitações impostas pelo n.º 8 do art.º 27º da Convenção Modelo OCDE que delineiam o princípio da reciprocidade, e levam por sua vez à delimitação dos direitos e garantias dos contribuintes.

Na doutrina portuguesa, Ana Paula Dourado contribui para a discussão (DOURADO, 2006, pp. 137-144) desta questão da reciprocidade, quanto ao seu sentido e alcance, e a importância da sua inclusão do art.º 27º da Convenção Modelo OCDE.

Podemos concluir que da análise dos comentários ao art.º 27º da Convenção Modelo OCDE, a reciprocidade apenas vem limitar a atuação entre Estados e não a atuação entre Estados e contribuintes. A consequência da reciprocidade parece ser limitada à possibilidade do Estado requerido não prestar informação e/ou assistência à cobrança, sempre que as práticas administrativas do Estado requerente deem origem a uma falta de reciprocidade (DOURADO, 2006, p.144).

1.1.2 Convenção multilateral de assistência mútua administrativa em matéria fiscal

A assistência à cobrança assume uma maior visibilidade com as várias disposições introduzidas sobre a matéria pela Convenção Multilateral, que foi desenvolvida conjuntamente pelo Conselho da Europa e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Este documento foi aberto à assinatura dos Estados-Membros das duas organizações em 25 de janeiro de 1988, e emendada pelo protocolo de 2010.⁷ (OECD and Council of Europe, 2011)

A Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal vem dispor novas modalidades de assistência administrativa internacional, nomeadamente a troca de informações, a notificação de documentos e a assistência à cobrança.

Houve a necessidade da criação deste instrumento jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal das autoridades fiscais, uma vez que se assistiu ao desenvolvimento dos movimentos internacionais de pessoas, de capitais, de bens e de serviços, aumentando as possibilidades de evasão e de fraude fiscais.

⁷A emenda à convenção foi colocada à assinatura dos Estados em 1 de Junho de 2011. A Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal com as disposições constantes do protocolo de alteração encontra-se disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en>.

Já na revisão final deste texto, Portugal aprova 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, com Resolução da Assembleia da República n.º 80/2014. O Presidente da República por Decreto do Presidente da República n.º 68/2014 de 16 de setembro ratificou a Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (Convenção), 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, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 0/2014, em 8 de julho de 2014. Diário da República, 1.ª série — N.º 178 — 16 de setembro de 2014, disponível in <https://dre.pt/>

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

Desta forma, a Convenção pretende reconhecer que a cooperação internacional pode desempenhar um papel importante, na medida em que facilita a correta determinação das obrigações fiscais e contribui para que os direitos do contribuinte sejam respeitados, assegurando os princípios fundamentais, em virtude dos quais toda e qualquer pessoa têm direito ao procedimento legal adequado com vista à determinação dos seus direitos e obrigações. Os Estados deveriam esforçar-se no sentido de proteger os legítimos interesses do contribuinte, concedendo-lhe a proteção adequada contra a discriminação e contra a dupla tributação, reconhecendo os princípios como sendo aplicáveis em matéria fiscal.

Na secção II da referida Convenção, trata-se especificamente da assistência da cobrança de créditos pelas autoridades fiscais de um devedor que possua bens noutra país. O princípio da territorialidade e soberania impede que um Estado atue para além das suas fronteiras de forma a garantir o pagamento da dívida. Com a adesão a esta convenção, o Estado requerido encontra-se legitimado para recuperar os impostos devidos por uma outra parte e para proceder como se tratasse dos seus próprios créditos fiscais, com a exceção dos prazos e dos privilégios, que são regulados pela legislação do Estado requerente, conforme dispõem os art.º 14º e 15º.

A assistência à cobrança de impostos pode incluir medidas em relação não apenas ao próprio contribuinte, mas também a qualquer pessoa que, nos termos da legislação do Estado requerente, esteja sujeita ao pagamento de imposto, aplicando-se a lei do Estado requerente sobre a incidência subjetiva. Daí a importância do n.º 2 do art.º 23º ao estabelecer que os litígios respeitantes à existência de crédito só poderão ser submetidos ao organismo competente do Estado requerente.

A Convenção Multilateral não deixa de incluir a tutela dos direitos dos contribuintes ao plasmar no art.º 14º o prazo de prescrição, mais concretamente um prazo que desobrigue o cumprimento da obrigação por parte do devedor decorrido um certo lapso de tempo, pelo que será regulado exclusivamente pela legislação do Estado requente. Defendemos que esta

solução é a mais coerente, visto que o Estado requerido se limita a prestar assistência com vista à cobrança de um crédito que teve origem noutra ordenamento jurídico, o qual regula indubitavelmente a sua criação e extinção.

Ainda de referir que no artigo 11º são mencionados todos os pressupostos necessários para o Estado requerido poder acionar o mecanismo de assistência mútua, contendo uma dupla garantia: que o crédito esteja a ser executado no Estado requerente e que não esteja impugnado. Como veremos adiante, tratam-se dos mais elementares pressupostos para a cobrança de um crédito ao abrigo da assistência mútua e que não colida com a garantia dos direitos dos contribuintes.

É de notar que, em menos de dois anos, mais de 50 países aderiram à Convenção Multilateral ou manifestaram a intenção de o fazer, aumentando desta forma a sensibilização para a importância da troca de informações e da cooperação na luta contra a evasão e fraude fiscal, para a diminuição de paraísos fiscais e jurisdições fiscais mais favoráveis, bem como a derrogação do sigilo bancário.

Exemplo recente do avanço na cooperação internacional foi a China ter assinado a Convenção multilateral de assistência mútua administrativa em matéria fiscal no dia 27 de agosto de 2013, podendo dizer-se agora que todos os países do G20 já se submeteram à assinatura na Convenção que permite a troca de informações, sem nunca esquecer os direitos e garantias dos contribuintes, proteção e confidencialidade, a uma escala global, eficaz e eficiente.⁸

1.1.3 Manual sobre implementação da assistência mútua em cobrança de impostos

⁸Recentemente o Cazaquistão tornou-se o 64º país signatário da Convenção Multilateral de Assistência mútua Administrativa e Fiscal, encontrando-se ainda pendente de ratificação para produzir eficácia jurídica. Neste momento os 64 signatários da Convenção são: Albânia, Andorra, Argentina, Austrália, Áustria, Azerbaijão, Bélgica, Belize, Brasil, Canada, Chile, China, Colômbia, Costa Rica, Croácia, República Checa, Dinamarca, Estónia, Finlândia, França, Geórgia, Alemanha, Gana, Grécia, Guatemala, Hungria, Islândia, Índia, Indonésia, Irlanda, Itália, Japão, Cazaquistão, Coreia, Letónia, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Malta, México, Moldova, Marrocos, Holanda, Nova Zelândia, Nigéria, Noruega, Polónia, Portugal, Roménia, Federação Russa, San Marino, Arábia Saudita, Singapura, República Eslovaca, Eslovénia, África do Sul, Espanha, Suécia, Suíça, Tunísia, Turquia, Ucrânia, Reino Unido, e Estados Unidos. Mais de 13 jurisdições estão a coberto da Convenção, nomeadamente extensões territoriais da Dinamarca: As ilhas Faroé e Gronelândia; da Holanda: Aruba, Curaçau e Saint Maarten; e do Reino Unido: Ilha de Man (Crown Dependency) e Anguila, Bermuda, Ilhas Virgens Britânicas, Ilhas Caimão, Gibraltar, Montserrat, e Turks & Caicos (Overseas Territories). Disponível em <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>

O manual sobre implementação da assistência mútua em matéria de cobrança de impostos foi aprovado pelo comité de assuntos fiscais da OCDE, em 26 de Janeiro de 2007 e pretende servir o propósito de constituir um manual para as administrações fiscais com medidas técnicas específicas para incrementar a sua própria eficiência na arrecadação de receita. (OCDE, 2007)⁹

Serve também como guia para cada Estado-Membro em particular, na troca de informações em matérias fiscais, na elaboração das convenções bilaterais de cooperação de assistência mútua e troca de informações, nas práticas para a arrecadação de receitas, com base nas informações fiscais obtidas. Embora trate essencialmente de matérias ligadas com a troca de informações, trata ainda de questões essenciais como: procedimentos de cobrança, condições para proceder ao pedido de assistência, prescrição do procedimento e da dívida, obrigações que resultam para ambos os Estados, limitações ao pedido de assistência, princípio da reciprocidade entre Estados e garantias dos contribuintes. De salientar que o manual também apela à convenção nórdica em matéria de assistência mútua¹⁰ de impostos como uma fonte de direito internacional para a assistência mútua.

Não é o principal objetivo do nosso estudo analisar pormenorizadamente cada uma destas fontes de direito internacional fiscal, mas antes referenciá-las como fonte de inspiração da atual legislação vigente na comunidade internacional.

1.1.4 Direito comunitário

Em 1976, a então Comunidade Económica Europeia (CEE) estabeleceu por diretiva, o âmbito das competências dos Estados-Membros em matéria de assistência mútua, sendo que o território abrangido pela diretiva corresponde ao território fiscal e aduaneiro dos Estados-Membros, o que constitui o seu âmbito territorial.

Tal assume importância porque as regras comunitárias originais de assistência mútua entre os Estados-Membros foram implementadas com alguma urgência, já que era frequentemente reconhecido que o devedor, ou melhor os ativos recuperáveis pertencentes

⁹ Disponível em www.oecd.org/tax/exchange-of-tax.../39261429.pdf

¹⁰ A Convenção Nórdica sobre a Assistência mútua Administrativa em Matéria Fiscal, assinada em 7-12-1989. Disponível em <http://www.itdweb.org/documents/NORDIC%20MUTUAL%20ASSISTANCE%20CONVENTION.pdf>

ao devedor, estavam dentro da jurisdição de outro Estado-Membro.

A Diretiva 76/308/CEE do Conselho de 15 de março fixou as regras que as disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros, devem conter no que respeita à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e de Garantia Agrícola (FEOGA), bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros e que foi posteriormente estendido ao Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA)¹¹.

Por seu lado, a Diretiva 77/794/CEE da Comissão de 4 de novembro fixou as modalidades práticas necessárias à aplicação de certas disposições da Diretiva 76/308/CEE, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do FEOGA, bem como de direitos niveladores agrícolas e direitos aduaneiros¹². Através do DL 504-N/85 de 30 de dezembro as mencionadas Diretivas foram transpostas para o ordenamento jurídico português.

Porque o escopo inicial desta diretiva se restringia a tributos geridos pela antiga Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e por alguns institutos integrados no Ministério da Agricultura, foi decidido que a autoridade competente para tratar desta matéria em Portugal teria de incluir elementos dos dois ministérios em causa – o das Finanças (com 2 representantes: 1 da ex-DGAIEC e 1 da ex-DGCI) e o da Agricultura (também com 2 representantes). Daí a sua designação de Comissão Interministerial para a Assistência Mútua em Matéria de Cobrança de Créditos (CIAMMCC) com notória preponderância de créditos da competência da DGAIEC, que por esse facto detinha a Presidência, até 2004.

Porém, à medida que o processo de integração da comunidade avançava, no que respeita à harmonização e aproximação das legislações fiscais dos Estados-Membros, o âmbito de aplicação da Diretiva também foi sendo alargado aos impostos especiais sobre o consumo pela Diretiva 92/108/CEE¹³ do Conselho de 14/12 e a Diretiva 2001/44/CE de

¹¹Modificada pela Diretiva 79/1071/CEE do Conselho, 6 de Dezembro

¹²Revogada, bem como as Diretivas 85/479/CEE de 14/10, 86/489/CEE, de 24/09 que a alteraram, pela Diretiva 2002/94/CE, da Comissão de 9/12 que fixa as normas de execução de certas disposições da Diretiva 76/308/CEE do Conselho relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas

¹³Altera Diretiva 92/12/CEE e Diretiva 92/81/CEE

15/06, alterando substancialmente a Diretiva 76/308/CEE do Conselho de 15 de Março, com o objetivo de dar resposta à ameaça que o aumento da fraude constitui para os interesses da Comunidade e dos Estados-Membros e para o bom funcionamento do mercado interno.

A Diretiva 2002/94/CE da Comissão fixa as normas de execução de certas disposições da Diretiva 76/308/CEE do Conselho relativas à assistência mútua de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas ente os membros da UE, nomeadamente no que diz respeito às informações a transmitir à autoridade requerente, à notificação ao destinatário dos atos e decisões que produzem efeitos jurídicos no que lhe diz respeito, à adoção de medidas cautelares e à cobrança pela autoridade requerida de créditos em nome da autoridade requerente.

A cobrança de créditos em mecanismo de assistência mútua passa a abranger não só as quotizações e outros direitos previstos no âmbito da organização da UE para o mercado de açúcares, mas também determinados impostos sobre o rendimento e sobre o património, e os prémios de seguro. Foi ainda criado um conjunto de medidas que inclui: um prazo de procedimento de cinco anos, a possibilidade de serem cobrados créditos impugnados, a possibilidade de reconhecimento direto e automático do título executivo, a responsabilidade do Estado-Membro da autoridade requerente no que respeita às despesas de ações infundadas ou de cobrança de créditos impugnados cuja decisão seja favorável ao devedor, e finalmente a cobrança de juros de mora no Estado-Membro da autoridade requerida de acordo com a legislação interna em vigor após o reconhecimento do título executivo.

Estas medidas seriam concretizadas pelo mecanismo da transmissão eletrónica das comunicações e documentos, de forma a introduzir celeridade procedimental. A Diretiva 2002/94/CE de 15 de junho criou um procedimento de reembolso, através do qual se permite a participação do Estado-Membro, onde a autoridade requerida tem a sua sede nos resultados obtidos em relação às operações de cobrança que se revelem particularmente difíceis, que envolvam um montante de despesas muito elevado ou que se inscrevam no âmbito da luta contra organizações criminosas.

Todas estas medidas foram contempladas no DL 296/2003 de 21 de novembro, que vem revogar o DL 504-N/85 de 30 de dezembro, já que a sua estrutura se revelava manifestamente desadequada face à experiência da sua aplicação, bem como face às

alterações operadas nas diretivas comunitárias. Este diploma cria também a primeira comissão interministerial, com objetivo de desempenhar as atribuições e competências de autoridade requerente e requerida no território nacional.

Em 2008, foi adotada a Diretiva 2008/55/CE do Conselho de 26 de maio, que codificou todas as alterações ocorridas até então, desde a Diretiva 76/308/CEE do Conselho de 15 de março.

Em 28 de novembro de 2008 é publicado o Regulamento (CE) 1179/2008. Este diploma não versa mais do que normas de execução de certas disposições que já eram estabelecidas pela Diretiva 2002/94/CE. No entanto, a CE no sentido de uniformizar os seus instrumentos legais, procede à substituição de Diretiva pelo Regulamento por este se mostrar mais adequado aos propósitos a seguir.

O presente Regulamento trata de assuntos como os detalhes do sistema de comunicações eletrónicas, os prazos para as respostas, procedimentos administrativos e modalidades de reembolso para as despesas de cobrança de dívidas.

Devido ao número crescente de pedidos de assistência relacionados com impostos cuja gestão competia à ex-DGCI (nomeadamente IR e IVA), em 14 de fevereiro, foi publicada a Portaria n.º 160/2004, que transferiu a presidência e inerentes competências para a ex-DGCI. Esta nova Comissão assumiu funções a 15 de setembro de 2004. Um dos principais objetivos no arranque desta segunda fase da assistência mútua em Portugal foi a sua divulgação por todos os órgãos de execução fiscal.

Em 20 de dezembro, foi publicado o DL 263/2012 que transpôs para o ordenamento jurídico interno a Diretiva 2010/24/UE do Conselho de 16 de março.

A Comissão a 18 novembro de 2011 adotou um novo regulamento que estabelece as regras de execução para implementar a nova Diretiva do Conselho.

Esta breve referência legislativa serve contudo para enumerar algumas das principais fontes de direito internacional fiscal que estão génese da cooperação da assistência mútua em matéria de cobrança de créditos.

1.2 Relações do direito internacional fiscal com o direito comunitário fiscal

As limitações ao intercâmbio de informação resultantes do segredo fiscal e as

limitações à assistência à cobrança resultantes do exercício dos poderes de soberania de cobrança de dívidas de um Estado sobre outro tiveram como primeira consequência a progressiva inclusão de cláusulas específicas de assistência à cobrança nas convenções de dupla tributação, principalmente a partir da década de 90 do século XX.

Esta consolidação da assistência em matéria de cobrança resulta de uma nova abordagem dos Estados perante o fenómeno da cooperação administrativa internacional, como mecanismo necessário para assegurar a correta aplicação dos seus direitos internos tributários e prosseguir os objetivos de arrecadação de receita fiscal necessários para os respetivos Orçamentos de Estado.

No entanto, apesar de tradicionalmente o instrumento utilizado atinente à cooperação internacional ter sido a celebração de acordos bilaterais, defendemos que se torna mais eficaz estabelecer mecanismos de controlo e revisão acordados internacionalmente e multilaterais.

Os acordos multilaterais vigentes conseguem contornar uma das maiores resistências à cooperação internacional na cobrança de créditos: o fator político. A ingerência no mecanismo de cobrança de dívidas tributárias e a colisão com os poderes de soberania de outros Estados, bem como o levantamento de sigilo fiscal com o intercâmbio de informação, são os principais óbices do sistema político em aceitar a inclusão de cláusulas de cooperação internacional em matéria de cobrança de créditos.

Outros fatores como a integração progressiva das economias, a internacionalização das atividades económicas e a necessidade de implementação de estratégias contra a fraude e evasão fiscal contribuíram para que a troca de informações fiscais se tornasse a primeira forma de assistência administrativa entre Estados, e a disposição mais utilizada no combate à evasão fiscal internacional.

A prática da fraude e da evasão fiscal para além das fronteiras dos Estados implica perdas orçamentais, violações do Princípio da Justiça Social, distorções nos movimentos de capitais, distorções nas condições de concorrência, afetando o funcionamento do mercado internacional.

Os instrumentos de cooperação multilateral tiveram por função primordial expandirem-se a países não signatários, de forma a acelerar os processos de negociação de

instrumentos bilaterais e tentar o fomento dos processos de negociação multilaterais, assim como desenvolver sanções contra jurisdições não cooperantes, entre outras medidas.

Por sua vez, o Direito europeu é um ordenamento construído por via multilateral que deixou de lado os acordos de dupla tributação tão amplamente usados no Direito Internacional Fiscal. Houve uma necessidade de negociação entre Estados-Membros de modo a evitar uma competição fiscal agressiva e a uniformizar a cobrança tributária aduaneira.

O art.º 4º parágrafo 3º do Tratado da União Europeia estabelece um princípio constitucional ancorado na cooperação leal da UE e dos Estados-Membros em relação à assistência mútua: “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. Os Estados-Membros tomam todas as medidas gerais ou específicas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos actos das instituições da União. Os Estados-Membros facilitam à União o cumprimento da sua missão e abstêm-se de qualquer medida susceptível de pôr em perigo a realização dos objectivos da União.” (UNIÃO EUROPEIA, 2010)

Este artigo 4º trata da soberania e das obrigações dos Estados-Membros, e da aplicação do princípio da cooperação leal, assim como da sua execução pelas autoridades nacionais dos Estado-Membros e deverá ter-se sempre em conta o princípio da proporcionalidade e subsidiariedade.

A cooperação das autoridades nacionais é essencial para a efetivação do direito comunitário, por um lado para fazer cumprir as decisões comuns e por outro lado, para tomarem decisões supletivas de forma a atingir o objetivo determinado. (NABAIS, 2009, p. 105)

A Comunidade Europeia¹⁴ tem reforçado a legislação comunitária no sentido de

¹⁴ Diretivas 77/799/CEE de 19 de Dezembro de 1977, modificada pela Diretiva n.º 79/170/CEE, de 6 de Dezembro de 1979, transposta para o ordenamento jurídico português pelo DL 127/90, de 17 de Abril, bem como Diretiva 2003/48/CE de 3 de Junho de 2003, que pretende assegurar que a tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de pagamento de juros, no Estado da residência do respetivo titular. A Diretiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de Fevereiro a entrar em vigor em 2013, reforça as obrigações relativas à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e revoga a Diretiva 77/799/CEE. Pretendem uma abordagem nova, através deste novo texto que confira aos Estados Membros a competência necessária para uma cooperação eficaz a nível internacional que permitira obviar os efeitos negativos da dupla tributação, e a nível de mercado interno, uma globalização cada vez maior. A presente diretiva contém regras mais claras de forma a

disciplinar os Estados-Membros a aderirem a uma cooperação mais intensa, (XAVIER, et al., 2011 p. 30) nomeadamente com as recentes regras sobre troca de informações quer no âmbito da assistência para liquidação de imposto com a Diretiva 2011/16/UE transposta para a ordem jurídica portuguesa com o DL 61/2013 de 10/05 (a assistência mútua na fiscalidade), quer no âmbito da cobrança de créditos com a da Diretiva 2010/24/UE transposta pelo DL 263/2012, 21/12/2013.¹⁵

A singularidade da natureza das normas de intercâmbio de informação e assistência à cobrança é um dos fatores essenciais nesta distinção. Enquanto o intercâmbio de informação pretender instituir mecanismos de cooperação para aplicar normas tributárias com vista à liquidação dos impostos devidos, a assistência na cobrança apela a uma colaboração posterior por parte dos Estados contratantes, com vista a aplicar medidas executórias destinadas à efetiva cobrança da dívida. (MACHADO, 2006 p. 5). Esta troca de informações entre Estados-Membros poderá ser feita a pedido, nos casos expressamente previstos na lei, ou automaticamente, vigorando sempre só para fins fiscais.

As administrações fiscais nacionais pretendem não só detetar as fontes de rendimentos de não residentes sujeitos a tributação em território nacional, mas também proceder à boa cobrança daqueles impostos.

A cooperação internacional dos Estados é importante para o desenvolvimento da assistência mútua na UE na medida em que a cooperação e colaboração pressupõe um exercício conjunto de competências, uma atuação conjunta, e não pretendem estabelecer numa relação hierárquica. A base da igualdade entre Estado é necessária de modo a que haja ajuda mútua e sejam atingidos objetivos de que todos beneficiem.

A cooperação abrange toda e qualquer atuação, incluindo a de assistência mútua entre Estados-Membros, que revela esforços especiais entre os intervenientes, de forma que

tornar a troca de informações, utilizando para isso formulários, formatos e canais de comunicação normalizados, entre Estados Membros mais eficaz e permite abranger todas as pessoas singulares e coletivas da União, tendo em conta gama cada vez mais vasta de estruturas jurídicas. No entanto, Portugal ainda não transpôs para o direito interno a referida diretiva.

¹⁵ Contudo a implementação prática destas medidas parece decorrer em tempos diferentes. Na Autoridade Tributária Portuguesa parece que decorrer em tempos diferentes. Enquanto por notícia do Jornal de Negócios de 9.04.2013 a Administração Fiscal anuncia em breve a transmissão automática de dados sobre portugueses residentes no estrangeiro para efeitos de liquidação de imposto, sobre a de assistência mútua de em matéria de cobrança de créditos e a sua implementação na administração fiscal portuguesa ainda nada foi adiantado até hoje. (Jornal de Negócios, 2013)

esteja em conexão com o princípio da soberania nacional, para que os esforços que cada um dos cooperantes possa desenvolver e os resultados que atingir para alcançar as finalidades comuns, façam apelo ao exercício das suas competências, mais do que o simples conjunto de uma atividade.

Na cooperação, as entidades cooperantes estão situadas em pé de igualdade jurídica, o que impede que qualquer uma delas imponha à outra a sua decisão, enquanto a coordenação encerra em si uma certa capacidade diretiva ou decisória, que situa a entidade competente para coordenar numa posição de superioridade ou supremacia em relação às coordenadas. Verificando-se que, em geral, só quando falharem as técnicas de cooperação (utilizadas prévia e preferencialmente) é que deve entrar em jogo a coordenação, destinada a garantir a coerência das diversas atuações concorrentes e com ela a unidade do sistema.

Contudo, os Estados-Membros ao terem de transpor normas de diretivas para o seu direito interno obrigam-nos a uma cooperação mais estrita, e por outro lado, aumenta a resistência na regulamentação daquelas diretivas.

Deixam de ter liberdade para negociar tratados bilaterais em matéria fiscal e é-lhes imposto um acompanhamento dedicado e apertado que permite a coesão de todo o sistema tributário europeu em matéria de assistência mútua à cobrança de créditos tributários. Será também uma das razões para que a cooperação administrativa em matéria de cobrança tenha tido progressos menos significativos do que o intercâmbio de informações.

Portanto, a norma do art.º 27º da Convenção Modelo OCDE estabeleceu mecanismos internacionais bilaterais de assistência mútua à cobrança de créditos, que se alastraram ao restante direito internacional, por via de transposição de normas multilaterais nos direitos internos. A adoção de Convenções ou Diretivas só por si já tem de estar harmonizada com o direito dos Estados, caso contrário não seria exequível estes serem signatários de tais acordos.

Não será tão importante a qualificação do direito internacional como sendo de coordenação, de harmonização ou de cooperação. Será antes um direito uno, de transposição, que surgiu no plano internacional e aplicado na ordem jurídica de cada Estado.

2. Assistência mútua na cobrança de créditos no direito interno

2.1 Primado do direito europeu

O princípio do primado garante a superioridade do direito europeu sobre os direitos nacionais. É um princípio fundamental do direito europeu. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) consagrou o princípio do primado no acórdão “Costa contra Enel”¹⁶ de 15 de julho de 1964. Se uma regra nacional for contrária a uma disposição europeia, as autoridades dos Estados-Membros devem aplicar a disposição europeia. O direito nacional não é nem anulado nem alterado, mas a sua força vinculativa é suspensa.

Nos termos do disposto no art.º 8º, nº 4 da Constituição da República Portuguesa (CRP): “As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”.

Esta última limitação assume pouca ou nula relevância prática, uma vez que tais “princípios fundamentais” coincidem, em grande parte, com os nucleares valores subjacentes à produção legislativa comunitária, não sendo, por regra, fonte de conflitos.

Este artigo da CRP consagra, no ensinamento de Gomes Canotilho e Vital Moreira, o primado dos tratados que regem a UE e das demais normas emanadas das suas instituições sobre o direito interno português, no mesmo se abrangendo, designadamente, os regulamentos europeus, definidos por aqueles autores como atos não legislativos de carácter geral, atos normativos secundários, destinados, à semelhança dos regulamentos no direito interno, a dar execução a disposições da Constituição Europeia e aos atos legislativos emanados das instituições competentes da União. O DL 263/2012 de 20 de dezembro vem transpor a Diretiva para o ordenamento jurídico interno, introduzindo as principais alterações do regime de jurídico de assistência mútua previstos na Diretiva 2010/24/UE, das

¹⁶ Processo C-6/64 Neste acórdão, o Tribunal declara que o direito proveniente das instituições europeias se integra nos sistemas jurídicos dos Estados-Membros, sendo estes obrigados a respeitá-lo. Posteriormente, o Tribunal especificou que o primado do direito europeu se aplica a todos os atos nacionais, quer tenham sido praticados antes ou após o ato europeu em questão. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?pro=&lrec=pt&nat=or&oqp=&dates=&lg=&language=pt&jur=C%2CT%2CF&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&num=C-6%252F64&td=%3BALL&pcs=Oor&avg=&page=1&mat=or&jge=&for=&cid=54035>

quais se destacam o alargamento do âmbito de aplicação a todos os créditos fiscais ou de natureza fiscal cobrados pelos Estados-membros.

2.2 Diretiva 2010/24/UE e o DL263/2012

2.2.1 Objetivos

A nova Diretiva constitui um passo em frente na cooperação coerente e efetiva no campo da assistência mútua, removendo os principais obstáculos no fluir de comunicação entre Estados-Membros que existiam na anterior legislação e que constituíam as principais causas da ineficácia da assistência mútua e troca de informações na UE dos 28. (KARHUSAARI, 2014 p. 370)¹⁷

A uniformização de comunicação entre Estados-Membros é agora um desígnio da UE e os formulários-tipo, surgem como a alavanca de um novo sistema de assistência mútua, mas não podemos olvidar que a Diretiva 76/308/EEC de 15 de março de 1976 e as sucessivas emendas tiveram o mérito de iniciar um sistema de cobrança de dívidas fiscais entre devedores dos diversos Estados-Membros, numa época em que se tornou fácil movimentar pessoas, bens e capitais.

Creemos que o objetivo fundamental da nova Diretiva é fazer face à crescente crise financeira e económica que assola os Estados-Membros, e que os obriga a fazer constantes aumentos de impostos e cortes nas despesas, para alcançar o tão desejado equilíbrio orçamental e controlar o défice público.

Tal só será possível com o alargamento do âmbito de aplicação da diretiva a todos os impostos e taxas cobradas pelos Estados-Membros ou em seu nome, incluindo os de carácter regional ou local.

Aliás, esta definição ampla de crédito fiscal vai de encontro à definição de crédito fiscal dada pela redação do art.º 27º da Convenção Modelo OCDE e é muito mais ampla do que o conceito de crédito fiscal da Convenção Multilateral, que apenas faz referência à cobrança de impostos sobre rendimento.

A criação de um Título Executivo Europeu (TEE) que permita a um Estado-Membro

¹⁷ Disponível em webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info...

solicitar medidas de execução e a existência de medidas cautelares noutra Estado-Membro são dois elementos que devem melhorar a capacidade de ambos na cobrança transfronteiriça de impostos.

Desta forma, a Diretiva pretende implementar uma cultura administrativa comunitária e dotar as administrações de instrumentos adequados que permitam desenvolver tecnologias modernas (como os formulários enviados por via eletrónica), estabelecer regime linguístico para conseguir a simplificação e maior rapidez dos procedimentos, e remover os principais grandes obstáculos para a cooperação em matéria de tributação.

Entendemos ainda que a Diretiva pretendeu preservar a soberania dos Estados-Membros, mas agilizou a cooperação com a possibilidade de participação de funcionários do Estado-Membro requerente nas investigações que se realizam no Estado-Membro requerido.

As garantias do contribuinte perante o fisco são mantidas no quadro da cooperação entre os Estados-Membros, pois estes têm a possibilidade de impugnar a legalidade das investigações e dos atos que emanam das autoridades fiscais.

Creemos que esta Diretiva vai contribuir para uniformizar os instrumentos de execução adotados por cada Estado e salvaguardar os direitos dos contribuintes, acelerando o processo executivo.

A nova Diretiva é um bom exemplo das influências de fontes de direito internacional fiscal em matéria de assistência mútua de cobrança de créditos e que de forma multilateral deverá ser imposto aos Estados membros da UE.

2.2.2 Princípios regime da assistência mútua

A regra mais comum sobre a estrutura da cooperação na cobrança de créditos relaciona-se com o reconhecimento das dívidas tributárias nos Estados requeridos, no tratamento das dívidas “estrangeiras” e na sua relação com as prioridades nacionais, e por fim os limites gerais aceites perante a obrigação de prover assistência e divisão de custos.

Ora, segundo o princípio de reconhecimento de créditos, o Estado requerido, deve diligenciar no sentido de adotar as medidas executórias com vista à execução de todo o património do devedor, antes de recorrer ao mecanismo de assistência mútua, salvo nos casos expressamente permitidos por lei e que acima foram mencionados. Este princípio tem

também uma segunda vertente, no que se refere à adaptação da legislação nacional para rececionar os instrumentos executivos uniformes e desta forma reconhecer o mecanismo de assistência mútua.

O princípio da igualdade também passou a ser adotado em sede de cooperação internacional fiscal para a cobrança de créditos, uma vez que o Estado requerente deve aceitar a dívida e diligenciar no sentido de prover todas as medidas executórias para a sua boa cobrança em assistência mútua, como se de uma dívida própria se tratasse. O processo de cobrança deve seguir as regras nacionais, quer seja crédito nacional ou estrangeiro. Só existe uma derrogação a esta regra no caso de estarmos perante uma situação de privilégios creditórios. Este caso justifica-se porque deverá ser sempre adotada a legislação do Estado requerido, sob pena de estarmos numa situação de favorecimento/desfavorecimento do crédito reclamado do devedor, face ao direito vigente no estado requerente.

Com base no princípio da proporcionalidade, existem regras explícitas no cumprimento das obrigações pelos Estados, com vista a atingirem os fins da assistência mútua, quer quanto aos interesses do Estado na cobrança de créditos, custos, funcionários e finanças públicas, quer quanto a direitos dos contribuintes, como prazos de prescrição e meios de tutela jurisdicional. (VANDENBERGHE, 2013, pp. 93-95) (DE METS, 2013, p. 82).

Com base no princípio da reciprocidade, os Estados-Membros renunciam a qualquer restituição de despesas relacionadas com a cobrança que tenha ocorrido ao abrigo da assistência mútua.

2.2.3 Caracterização do regime da assistência mútua

O presente regime jurídico aplica-se a todos os montantes devidos ao Estado desde que decorrentes de uma relação jurídico-tributária.

Atualmente, a Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, tem como âmbito de aplicação todos os impostos e direitos cobrados por um Estado-Membro ou em seu nome, incluindo os de carácter regional ou local ou em nome da UE, constituindo uma clara diferença para a Diretiva 2008/55/CE.¹⁸

¹⁸Que inclui uma lista limitada dos créditos susceptíveis de cobrança, a presente proposta abarca o "conjunto de impostos e direitos cobrados pelas subdivisões territoriais ou administrativas dos Estados-Membros, ou por conta das mesmas, incluindo as autoridades locais", as

Dispõe o art.º 2º da Diretiva e art.º 3º do DL 263/2012 que todos os impostos e direitos ficam abrangidos pelo regime de assistência mútua à cobrança, independentemente da sua natureza, cobrados por um Estado-Membro, ou pelas suas subdivisões territoriais ou administrativas, incluindo as autoridades locais, ou em seu nome, ou em nome da UE, bem como restituições e outras medidas do sistema do Fundo Europeu Agrícola de Garantia (FEAGA) e do (FEADER) e incluindo sanções administrativas, juros e custas.

Desta regra tem de se excluir contribuições obrigatórias para a Segurança Social (a cobrança é feita sob outra diretiva), direitos de natureza contratual (ex.: pagamento de serviços públicos). Esta exceção surge porque em diversos Estados-Membros, como é o caso de Portugal e Holanda, a cobrança de créditos provenientes de dívidas à segurança social estão entregues a autoridades diferentes, o que dificultava a implementação de todo o processo.

As autoridades competentes não estão obrigadas a aplicar este regime quando o devedor se encontrar em situação económica difícil e estiver abrangido pelo processo especial de recuperação, judicial ou extrajudicial; os créditos não sejam superiores a €1500; ou os créditos tenham mais de cinco anos, da data do vencimento no Estado-Membro requerente até à data de entrada do pedido inicial de aplicação do regime de assistência mútua.

Esta Diretiva protege o credor e desenvolve mecanismos de assistência mútua à cobrança de créditos sem estarem excutidos todos os meios procedimentais e processuais tributários no Estado-Membro requerente. (BERGLUND, 2009, p. 11-12)

Nestes termos irá a autoridade requerida aplicar a lei e regras nacionais aplicáveis à cobrança dos seus créditos similares.

No entanto, o legislador não podia deixar de fixar condições específicas para desencadear o mecanismo da assistência na cobrança, com vista a combater a arbitrariedade da decisão do Estado-Membro requerente ao estabelecer que não pode ser pedida se o crédito tiver sido contestado, exceto se tal for possível em ambos os Estados-Membros.

Antes de apresentar um pedido de cobrança, o Estado-Membro requerente deve aplicar os

contribuições sociais de carácter público, "as restituições, as intervenções e outras medidas" relacionadas com o FEAGA [3] e o FEADER [4] e "as contribuições e outros direitos previstos na organização comum de mercado do sector do açúcar" (artigos 1º e 2º)

procedimentos internos de cobrança adequados disponíveis, salvo nos seguintes casos:

- Se não existirem bens no Estado-Membro requerente;
- Se tais procedimentos não resultarem no pagamento integral e o devedor tiver bens no outro Estado-Membro;
- Se esses procedimentos no Estado-Membro requerente implicarem dificuldades desproporcionadas.

Esta foi uma das principais novidades do diploma. Esta regra só será quebrada no caso de privilégios creditórios (art.º13º n.º1 da Diretiva) e quanto às regras de relativas à suspensão e interrupção dos prazos de prescrição (19º Diretiva e art.º 11º do DL 263/2012 de 20 de dezembro).

Decorre do regime jurídico da Diretiva, e necessariamente do DL 263/2012, a consagração de instrumentos de assistência mútua à cobrança que pretendem incrementar a celeridade processual na cobrança do crédito tributário.

No entanto, nunca deveremos esquecer que a implementação daquelas medidas, por vezes contende com os princípios da soberania fiscal e territorialidade do outro Estado Membro.

Vejamos como exemplo a obrigatoriedade de cedência dos poderes de tributar a outra instituição, da possibilidade de notificação direta do destinatário que se encontre noutra Estado-Membro de atos, documentos e decisões da administração relativo a um crédito, sem a intervenção prévia da Comissão Interministerial de Assistência Mútua Cobrança de Créditos (CIAMMC), bem como a troca de informações sem pedido prévio e a possibilidade da presença e intervenções de funcionários fiscais de outro Estado-Membro no território português ou vice-versa (art.º 8º e 9º da Diretiva), com a finalidade de assistirem a inquéritos administrativos noutra Estado-Membro ou de neles participarem (art.º 7º da Diretiva).

Estão autorizados a exercer esta função os funcionários do Estado-Membro requerido com vista à recolha de informação para a cobrança que podem estar presentes nos serviços das autoridades administrativas do Estado-Membro requerido. Trata-se de uma figura similar à cooperação administrativa em sede de IVA (com a diferença: no art.º. 7 n.º 2, os funcionários podem exercer poderes de inspeção em acordo com as leis do Estado-Membro requerido).

Esta nova regulamentação da assistência mútua à cobrança de créditos fiscais tem o mérito de reconhecer a troca de informações sobre o devedor ou pessoa terceira para cobrança de créditos entre Estado-Membros como instrumento principal a ser utilizado de forma automática, espontânea ou sem pedido prévio, cortando desta forma o cordão umbilical entre a necessidade de existência de pedido de assistência e o intercâmbio da informação.

Trata-se de uma ideia que ainda está dependente de um sistema informático incipiente e pode levar à desorganização de toda a troca de informações gerada sobre todos os impostos e devedores residentes ou com bens noutra Estado-Membro.

Nos termos do art.º 23º da Diretiva, a informação obtida de forma legalmente válida pode ser revelada a outras autoridades e usada para outros fins além da cobrança de dívidas. É um desvio claro em relação à situação atual, e que serve como por exemplo para liquidação de contribuições para a segurança social.

Devemos ter sempre em atenção a consagração da regra do sigilo fiscal, no art.º 64º Lei Geral Tributária (LGT) que corresponde, "precisamente, à extensão e reconhecimento do direito à privacidade no âmbito da atividade tributária, enquanto direito fundamental constitucionalmente consagrado, que privilegia a tutela da intimidade privada dos contribuintes e que se traduz num impedimento quer ao acesso a estranhos quer à divulgação de informações disponíveis acerca da vida pessoal e privada dos contribuintes e dados expressivos da sua situação tributária, os quais só podem ser revelados a terceiros - outros sectores da Administração ou particulares - nos casos expressamente previstos na lei, para responder a um motivo imperioso, e na medida estritamente necessária para fazer o equilíbrio entre os interesses em jogo."¹⁹

¹⁹Disponível em <http://www.dgsi.pt> Acórdão STA de 16/11/2011, proferido no proc.0838/11: Intimação para prestação de informações sigilo: Sumário: I - O direito à informação encontra expressão normativa na Constituição da República Portuguesa e foi transposto para a lei ordinária através do Código de Procedimento Administrativo. Todavia, face ao reconhecimento, também constitucional, do direito à privacidade, o legislador foi obrigado a estabelecer restrições ao direito à informação e a criar instrumentos jurídicos que funcionem como garantias do direito à privacidade. II - A consagração da regra do sigilo fiscal, constante do artigo 64.º da Lei Geral Tributária, corresponde, precisamente, à extensão e reconhecimento do direito à privacidade no âmbito da atividade tributária, estando por ele abrangidos os dados de natureza pessoal dos contribuintes (pessoa singular ou coletiva) e os dados expressivos da sua situação tributária, os quais só podem ser

No entanto, esta situação está resolvida pela alínea b) do n.º 2 do artigo 64.º da LGT, ao consagrar derrogações ao dever de sigilo fiscal, designadamente no caso de “Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes”. À data já existem acordos entre AT e Segurança Social com parecer favorável da Comissão Nacional de Proteção de Dados (CNPd) para este tipo de troca de informações.

A criação do Título Executivo Uniforme (TEU) válido em todos os Estado-Membros e a criação do formulário tipo de notificação (UNF) de atos, documentos e decisões relativas a um crédito, válido em todos os Estado-Membros, pretenderam eliminar as necessidades de tradução dos títulos de cobrança uniforme e dos respetivos documentos de notificação, garantindo em simultâneo os direitos do devedor. Para tal, o TEU e o UNF, bem como os títulos executivos iniciais (originais) para cobrança ou medidas cautelares deverão ser recebidos pelo Estado-Membro requerido, numa das suas línguas oficiais, através de um sistema informático com tradução automática.

Portanto, o TEU (art.º 12 da Diretiva e art.º25º do DL 263/2012) foi criado com o propósito de permitir resolver os problemas de reconhecimento e tradução de instrumentos emanados de outro Estado-Membro e reduzir o volume de trabalho no Estado-Membro requerido. O UNF apenas se vai distinguir por não ser necessária a tradução dos documentos anexados ao formulário do pedido (e este automaticamente traduzido) e não é necessária a tradução dos documentos anexados e ser transmitido para a autoridade tributária de outro Estado-Membro através do sistema informático.

revelados a terceiros - outros sectores da Administração ou particulares - nos casos expressamente previstos na lei, para responder a um motivo social imperioso, e só na medida estritamente necessária para satisfazer o equilíbrio entre os interesses em jogo.

III - Podem, contudo, ser revelados os dados pessoais livremente cognoscíveis (dados públicos ou dados pessoais constantes de documento público oficial, como acontece, por exemplo, com o número de identificação fiscal, com a identificação dos bens inscritos na matriz predial ou no registo predial e comercial) bem como os dados fiscais que não reflitam nem denunciem a situação tributária dos contribuintes.

IV - À luz da Lei das Finanças Locais, os Municípios têm direito de obter informação relativa à liquidação e cobrança de impostos municipais e informação sobre a transferência dessas receitas.

V - A identificação em bloco das pessoas coletivas a quem foram efetuadas essas liquidações e cobranças, pelo nome e/ou número de identificação fiscal, sem individualização ou particularização do montante liquidado e cobrado a cada uma delas, encontra-se fora da esfera da confidencialidade fiscal.

A tradução automática de um título executivo uniforme constitui uma garantia para o devedor²⁰ que vai rececionar a citação/notificação da dívida. Os UNF e TEU passam a ser os formulários tipo obrigatórios para comunicação da dívida executiva pendente no Estado requerente.

A responsabilidade pela aplicação do regime de assistência mútua em Portugal é atribuída à Comissão Interministerial para a Assistência Mútua em Matéria de Cobrança de Créditos (art.º 5º).²¹

2.3 Enquadramento da ação da AT

Propomos uma análise pelos dados estatísticos e históricos da assistência mútua da AT, bem como a sua comparação com outros dados estatísticos da UE.

O recurso a este mecanismo de assistência continua incipiente no que toca a Portugal como autoridade requerente, apesar dos seus 18 anos de aplicabilidade no território nacional.

Os serviços continuavam a desconhecer este “instrumento de cobrança” que permitia

²⁰ Caso Milan Kyrian- Processo C-233/08 - Tribunal de Justiça da UE (Primeira Secção) de 14 de Janeiro de 2010: Segundo alguns juristas, o TJUE criou uma norma superior de direito comunitário ao decidir: “No âmbito da assistência mútua instituída nos termos da Diretiva 76/308, conforme alterada pela Diretiva 2001/44, 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. Com o objetivo de garantir o respeito deste direito, cabe ao juiz nacional aplicar o seu direito nacional assegurando a plena eficácia do direito comunitário. “Fundamentou também que, no âmbito da assistência mútua nos termos da Diretiva 76/308, o destinatário do título executivo deve poder identificar com segurança, pelo menos, o objeto e a causa do pedido. Assim, há que ter em mente que no caso de intervenção da assistência mútua, “os órgãos jurisdicionais do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede não têm, em princípio, competência para verificar o carácter executório do título que permite a cobrança. Em contrapartida, na hipótese de ser interposto num órgão jurisdicional deste Estado-Membro um recurso contra a validade ou a regularidade das medidas de execução, como a notificação do título executivo, este órgão jurisdicional tem o poder de verificar se essas medidas foram regularmente efetuadas em conformidade com as disposições legislativas e regulamentares do referido Estado-Membro.”

Disponível em

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dd96492e512b9b422ba38efbd43f003897.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxqTbxb0?text=&docid=83897&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=364652>

²¹ Com a fusão da ex-DGCI, ex-DGAIEC e ex-DGITA em 1/1/2012, na Autoridade Tributária e Aduaneira, por Decreto de Lei 118/2011, 15 de dezembro foi publicada a Portaria 320-A/2011 de 30 de Dezembro que veio desenvolver aquele diploma e determinar a estrutura nuclear de serviços e respetivas unidades orgânicas. Assim, na Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários, abreviadamente designada por DSGCT, ficou incumbida de, entre outras, assegurar a cooperação administrativa e a assistência mútua entre os Estados membros da União Europeia em matéria de cobrança de créditos. Esta reestruturação na Autoridade Tributária e Aduaneira, em nada beliscou o funcionamento administrativo da Comissão Interministerial, que já estava instituído. Disponível em <https://dre.pt/>

ir para além da declaração em falhas.

No entanto, o número de pedidos dos outros Estados-Membros continua a crescer, cada vez mais ligado a impostos sob a alçada da AT, o que se traduz na necessidade de instauração de um número cada vez maior de processos executivos nos SFs, órgãos de execução inclusivé para os créditos provenientes de impostos aduaneiros e Impostos Especiais sobre o Consumos (IEC).

Os quadros que se seguem pretendem dar uma ideia da evolução que este mecanismo foi tendo ao longo dos anos, sobretudo após o controle desta matéria pela área tributária. Essa evolução é sentida não só no número de pedidos que têm vindo a ser tratados pela AT, como principalmente no acréscimo da participação de Portugal como autoridade requerente, o que revela o interesse crescente dos órgãos de execução por mais este instrumento de cobrança.

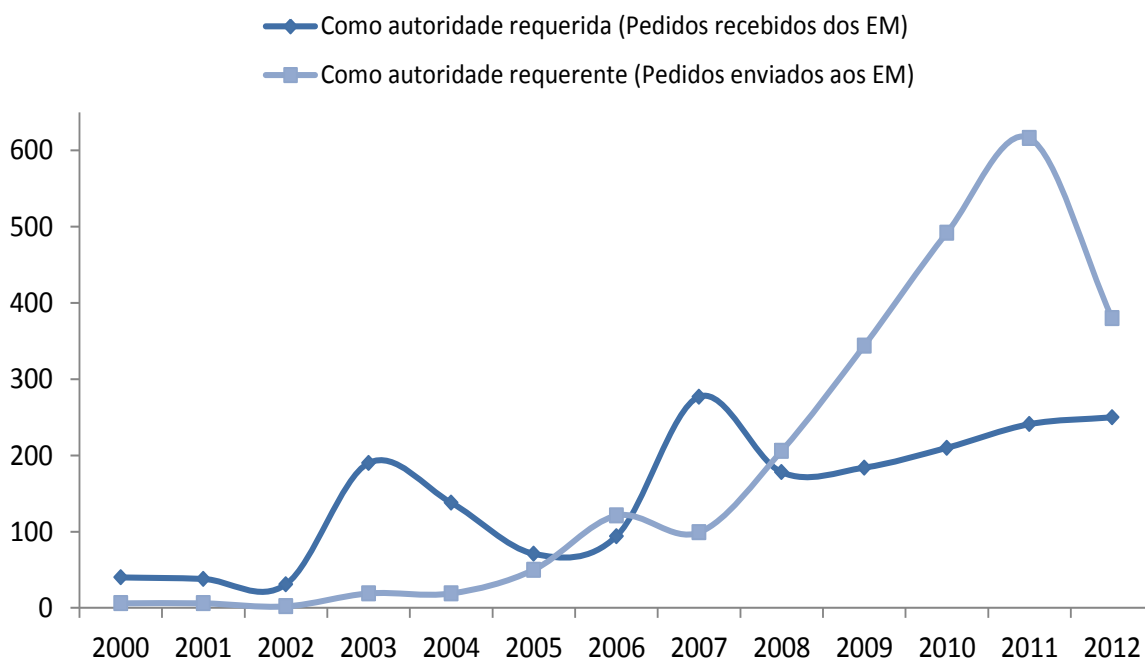


Gráfico 1-Evolução do número de processos tratados na CIAMMCC

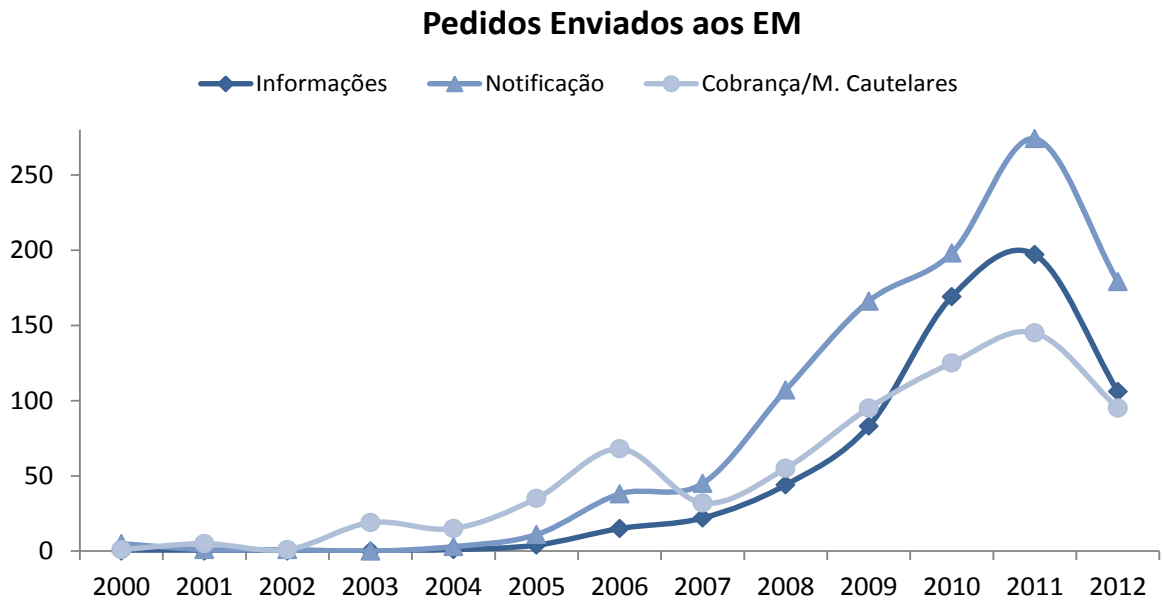


Gráfico 2-Evolução do Número de Processos da CIAMMCC como Autoridade Requeinte

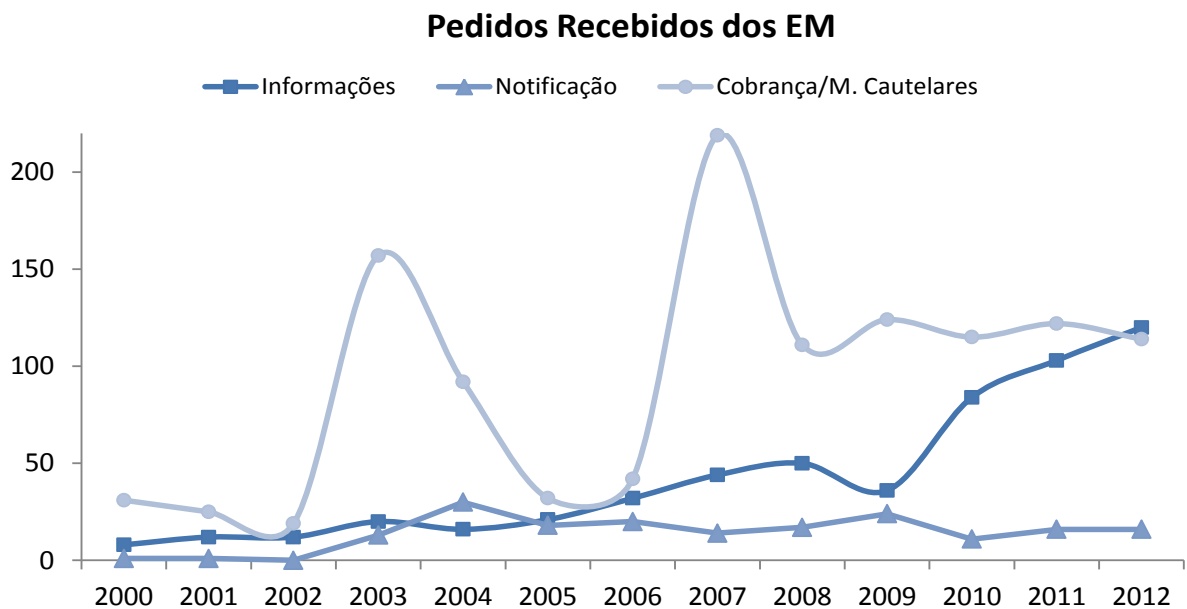


Gráfico 3-Evolução do Número de Processos da CIAMMCC como Autoridade Requerida

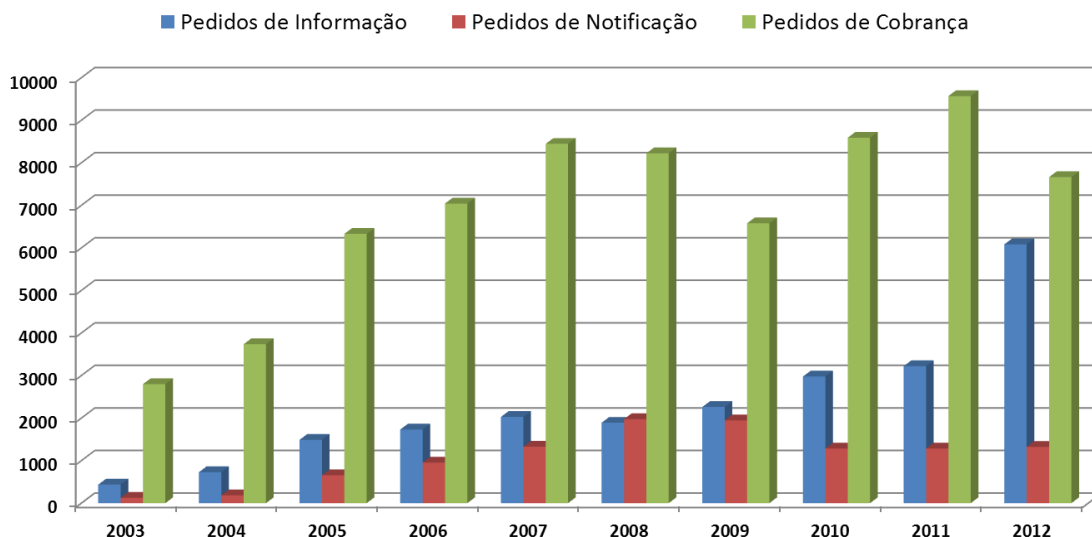


Gráfico 4 - Evolução do número de pedidos de assistência na UE

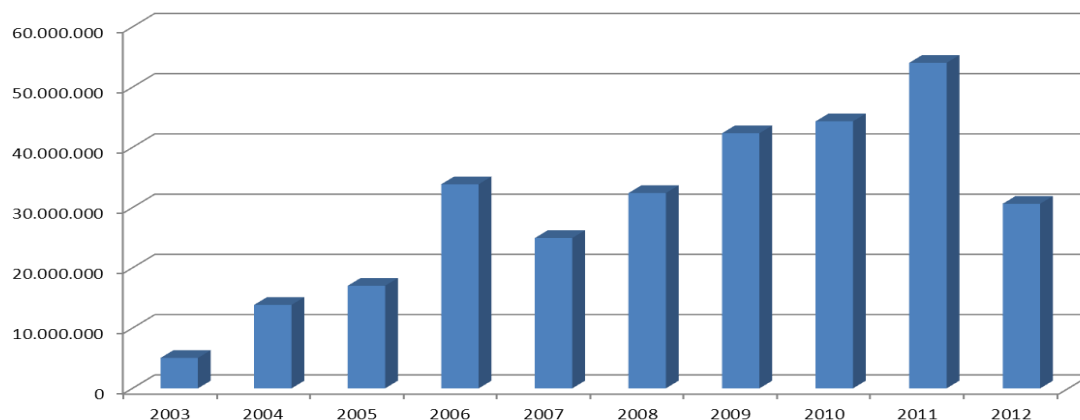


Gráfico 5 - Evolução dos valores cobrados a pedido de outros Estados-Membro – em Euro

No período de 2000 a 2012 foram registados na CIAMMCC 4.302 pedidos de assistência, entre recebidos (1.942) e enviados (2.360) aos Estados-Membros.

Ao longo dos últimos 12 anos, o número global de pedidos tratados pela CIAMMCC aumentou sucessivamente, não obstante algumas quebras registadas nos pedidos recebidos dos outros Estado-Membros (gráfico 1).

O alargamento do âmbito de aplicação da Diretiva 2001/44/CE do Conselho de 15 de junho fez aumentar acentuadamente o número de pedidos recebidos dos Estados-Membros – Portugal como autoridade requerida – registou-se entre 2002 e 2003.

A participação crescente de Portugal como autoridade requerente só se tornou visível

mais tarde (a partir de finais de 2004), com a transposição daquela diretiva para o ordenamento jurídico interno, através do DL n.º 296/2003, de 21 de novembro, e com a transferência da presidência da Comissão Interministerial para a área tributária.

A maior divulgação junto dos Serviços de Finanças (SF), decorrente desta transferência de competências, permitiu uma maior utilização deste regime e o consequente aumento do número de pedidos de Portugal para os outros Estados-Membros.

A partir de 2007, este incremento foi acentuado, quando os SF iniciaram um processo de recuperação de cobrança de dívidas pendentes, relativas a cidadãos residentes no espaço europeu. Em 2008, o número de pedidos enviados (54%) superou o número dos recebidos (46%), situação que se manteve até 2012. Essa diferença foi mais acentuada em 2011 com uma representatividade de 72% para os pedidos enviados e 28% para os recebidos (gráfico 1).

A crescente adesão dos SF a este regime, iniciada em 2004 e com uma subida significativa a partir de 2007 traduziu-se sobretudo no envio de pedidos de notificação/citação, conforme mostra o gráfico 2.

Este procedimento visou colmatar a eventual falta de notificação do ato de liquidação aos residentes noutro Estado-Membro e/ou a devolução das citações feitas aos mesmos, para o seu domicílio fiscal em Portugal.

Os pedidos de assistência à notificação representaram assim, em relação à totalidade dos pedidos enviados aos EM, as seguintes percentagens entre 2007 e 2012: 45%, 52%, 48%, 40%, 44% e 47%, respetivamente.

O pedido de informações foi o segundo tipo de mecanismo mais utilizado desde 2010, dado permitir obter os elementos necessários à formulação quer de um pedido de notificação (endereço do destinatário no Estado-Membro onde reside), quer de um pedido de cobrança (avaliação das possibilidades de cobrança de crédito).

O aumento do número de pedidos traduz 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 EM, funcionando também como instrumento dissuasor e de combate à fraude e evasão fiscais.

O mecanismo da cobrança de créditos ou adoção de medidas cautelares tem perdido

relevância ao longo dos anos, representando, em 2012, apenas 25% dos pedidos enviados aos Estados-Membros.

Após o pico atingido em 2011, registou-se em 2012 uma descida do número de pedidos recebidos dos SF (enviados aos EM), a qual está relacionada com o número de créditos suscetíveis de serem objeto de pedidos de assistência ter baixado no imediato, decorrente do processo de recuperação em curso dos anos anteriores.

O gráfico 3 revela a distribuição por tipo, dos pedidos recebidos dos outros Estados-Membros e mostra uma clara predominância dos pedidos de cobrança, com um pico registado em 2003 devido ao alargamento a outros tributos no âmbito da Diretiva e outro em 2007 motivado pelo 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 CE.

Os pedidos de cobrança tiveram a seguinte representatividade no total dos pedidos recebidos dos Estados-Membros entre 2007 e 2012: 79%, 62%, 67%, 55%, 50% e 45%, respetivamente.

A tendência decrescente dos pedidos de cobrança recebidos foi acompanhada por uma subida gradual do número de pedidos de informação que em 2012 atingiram os 48% contra os 45% dos de cobrança. O gráfico 4 revela a distribuição por tipo, dos pedidos formulados pelos Estados-Membros da UE agregados, e mostra uma clara predominância dos pedidos de cobrança, com um pico registado em 2011, mas com um crescente número de pedidos de informação que em 2012 vem quase igualar o número de pedidos de cobrança, que entretanto começou a diminuir. Tal é devido à consagração do instituto do intercâmbio de informação tributária, não só a pedido, como por via automática ou espontânea, na Diretiva e que fomentou conseqüentemente o intercâmbio entre administrações fiscais.

Entendemos que a preponderância de pedidos de notificação sobre os de cobrança, que se tem verificado até agora, será gradualmente alterada à medida que a prática das notificações diretas se generalize.

O gráfico 5 revela a evolução dos valores cobrados ao abrigo do mecanismo da assistência mútua entre Estados da UE, sendo que desde 2007 se verificou uma subida gradual nos valores cobrados, até atingir o pico em 2011. Em 2012 assistiu-se a uma redução

drástica de valores cobrados, que poderá ser explicada quer por incremento de intercâmbio de informação tributária, quer pela crise económica que a assola a UE.

2.4 Proposta para melhoramento da eficácia da aplicação da diretiva pela AT

O verdadeiro desafio lançado pela nova regulamentação do mecanismo da assistência mútua na cobrança de créditos (com da entrada em vigor do DL 263/2012, 20 de dezembro) é a modernidade da AT para sua execução, quer a nível informático, quer a nível de recursos humanos.

Uma crítica recorrente na doutrina internacional (KARHUSAARI, 2014, p. 372) é que os funcionários das autoridades fiscais estão atarefados com outras prioridades e não se encontram sensibilizados para o mecanismo da assistência mútua.

Atendendo ao facto que o valor da carteira da dívida em cobrança coerciva da AT ter um valor de 14.221 milhões de euros, (DSGCT-DGS, 2013)²² e os valores cobrados com recursos ao mecanismo da assistência mútua pelos Estados-Membros da UE reportam-se a 30.000 milhões de euros, será necessário que a AT disponha de uma base de dados informática que permita fazer a seleção dos devedores residentes ou com bens no estrangeiro, potencialmente sujeitos de assistência mútua à cobrança.

Com a inexistência de um sistema informático adequado, o processo de seleção dos contribuintes só se torna possível com a intervenção manual dos próprios funcionários da AT, que em tempos de crise, com a pressão para a cobrança de dívidas, opta pelo caminho mais fácil, de relegar o mecanismo da assistência mútua e cobrar dívidas resultantes de liquidações de impostos gerados no Estado Português.

O impacto da assistência mútua na cobrança de créditos só poderá melhorar o desempenho da AT com implementação central de serviços de formulários que permita introduzir/intensificar a prática das notificações diretas aos não-residentes de toda liquidação de modo a tornar mais célere, em caso de não pagamento, o envio dos pedidos de cobrança aos Estados-Membros onde residem os executados.

Portanto, será importante promover junto dos serviços de finanças o conhecimento do

²² Dados de Dezembro de 2013, constantes do Boletim da Carteira da Dívida de Dezembro de 2013, gentilmente cedido o acesso pelo Subdiretor Geral da Justiça Tributária e Aduaneira da AT, conforme autorização constante de anexo I.

mecanismo da assistência mútua para a cobrança de dívidas, bem como integrar a plataforma do sistema electrónico dos formulários no Sistema de Execuções Fiscais da AT (SEFWeb) e definir critérios comuns para identificar devedores nas bases de dados dos cadastros nacionais. Nas alfândegas deverá proceder-se ao controlo de bens adquiridos por devedores de ambos os Estados, devendo ser prioridade da AT superar os desafios que a assistência mútua coloca.

Por outro lado, a criação de uma base de dados (CCN Network)²³ de acesso comum e direto às bases de dados de todos os Estados-Membros, permite a consulta em modo de acesso seguro, à autoridade competente em matéria de assistência mútua de um Estado-Membro, mas sem o poder fazer com conexão às bases de dados nacionais. Portanto, será sempre muito mais difícil combater a fuga e evasão de devedores e bens para o estrangeiro.

Acresce àqueles fatores, o facto de não existir uma obrigação na lei fiscal portuguesa de comunicar a mudança de domicílio para o estrangeiro. Entendemos que tal só seria colmatado com a criação do Número de Identificação Fiscal único (NIFs) entre Estados-Membros que respeitem à mesma pessoa, de forma a permitir um melhor controlo, rápida identificação, intercâmbio seguro e automático de informações (2014).

Trata-se de uma ideia em contínuo desenvolvimento, que faz parte da *Recommendation On the use of Tax Identification Numbers Recommendation C (1997) 39/Final* da OECD²⁴, e tem sido constituído um grupo de trabalho da OECD (*The TIES Sub Group*) para o seu acompanhamento embora a sua efetiva implementação esteja a ser muito lenta.

²³ Regulamento de Execução (UE) n.º 1189/2011 da Comissão de 18/11/2011, publicado no Jornal Oficial da União Europeia L302/16 em 19.11.2011

²⁴ Disponível in [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=c\(97\)29/final](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=c(97)29/final)

3. Garantias dos contribuintes na cooperação entre Estados

3.1 Tutela jurisdicional dos contribuintes no âmbito do direito internacional fiscal

Na celebração de acordos internacionais é da maior importância, para atingirem a eficácia desejada, que se estabeleçam medidas efetivas de salvaguarda dos direitos individuais e dos Estados.

Como já referimos anteriormente, a Convenção Modelo OCDE dispõe no n.º 8 do art.º 27ª uma norma de tutela geral de direitos dos contribuintes: em caso de cobrança de créditos, através do mecanismo da assistência mútua, os Estados só poderão proceder à cobrança depois de terem esgotado todas as medidas de cobrança nacionais, e o outro Estado está obrigado a usar todas as medidas necessários e adequadas existentes em legislação nacional para proceder à arrecadação do imposto.

É uma norma de aplicação não só direta aos Estados porque lhes vem impor a excussão de todos os meios de cobrança nacionais, mas também indireta aos contribuintes pois estes veem salvaguardados os seus direitos ao acesso aos meios de defesa em vigor no Estado requerido.

Tal situação já não ocorre na Convenção Multilateral que preferiu uma situação diversa: o Estado requerente só procuraria a colaboração do Estado requerido, devido aos maiores poderes de execução para a cobrança de impostos a cidadãos residentes ou com bens noutros Estados.

Como o pedido de assistência mútua, sob a forma de qualquer dos seus mecanismos, do Estado requerente vai produzir efeitos, de uma forma mais ou menos intensa, na esfera jurídica de um devedor, foi necessário refletir o princípio geral da reciprocidade na salvaguarda dos direitos individuais dos cidadãos devedores.

Por sua vez, a tutela jurisdicional do contribuinte, num contexto de globalização, não se limita àquela que é conferida pelo direito interno de cada um dos Estados.

O n.º 6 do art.º 27º da Convenção Modelo OCDE estabeleceu uma norma de carácter geral de tutela de direito dos contribuintes em matéria de assistência mútua na cobrança: “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”.

Esta norma foi posteriormente adotada pelos acordos internacionais e inclusive pelo direito europeu.

Uma tutela plena e eficaz, garante dos direitos e interesses legítimos de todos aqueles sobre quem recai a obrigação de pagar impostos passa pelos instrumentos processuais de direito internacional e europeu.

Os tribunais fiscais nacionais têm cada vez mais sido chamados a intervir em questões que se relacionam com a aplicação da matéria da assistência mútua, nomeadamente em sede de medidas de execução para cobrança de uma dívida, que por vezes contende com a sua própria existência, validade ou montante de um crédito fiscal do Estado requerente, solicitado ao Estado requerido.

3.2 Tutela jurisdicional do contribuinte no âmbito do direito europeu

O poder judicial está igualmente sujeito ao princípio do primado, os Tratados que estão na base da UE ainda conferem aos tribunais nacionais a natureza de “Tribunais Europeus Comuns”, ao atribuir-lhes competência para aplicar direito europeu juntamente com o TJE, art.º 276º TFUE.

No entanto, na medida em que o direito europeu passa a prevalecer sobre o direito nacional, o princípio do primado garante assim uma proteção uniforme dos cidadãos em todo o território da UE, através do direito europeu. Na verdade, o direito que produz a jurisprudência deve respeitar o da União.

Por força deste princípio, os tribunais nacionais encontram-se obrigados a não aplicar direito nacional que seja incompatível com o direito europeu, a suprimir ou reparar as consequências de um ato nacional que lhe seja contrário, e ainda a fazerem respeitar o direito europeu. Por outro lado, a competência dos tribunais fiscais no âmbito do direito da União não se resume ao direito de ação que é conferido aos contribuintes, mas também abrange necessariamente o direito à adoção de medidas cautelares que garantam o efeito útil da ação principal.²⁵

O princípio do efeito direto²⁶ permite aos contribuintes invocar junto dos tribunais

²⁵ A adoção de medidas cautelares a favor dos Contribuintes pelos Tribunais Fiscais Nacionais no Âmbito do Direito europeu

²⁶ Surgiu primeiramente no caso *Vend em Loos*, C-26/62, de 5 de Fevereiro de 1963, e posteriormente no caso *Simmenthal*, C-106/77, de 9

nacionais preceitos de direito europeu contra atos administrativos e normas de direito nacional que com ele se mostrem desconformes.

De acordo com o Princípio da Legalidade, consagrado no art.º 1º e 103 n.º2 da CRP, os funcionários devem atuar conforme a lei e os atos administrativos têm presunção de validade.

Como consequência, estes devem ser respeitados, salvaguardando o direito do interessado de intentar uma ação nos tribunais de justiça. Os Estados-Membros conservam plena soberania nos procedimentos de investigação que realizam no seu território.

Em matéria de litígios relativos à cobrança de créditos, é de sublinhar que o art.º 14 da Diretiva 2010/24/UE consagrou a mesma regulação e terminologia equiparáveis ao art.º 12º da Diretiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de março de 1976.

Acontecendo o mesmo com o art.º 28ª e 30ª do DL 263/2012 de 20 de dezembro e o art.º 27º do DL 296/2003 de 21 de novembro (que transpôs a Diretiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de março de 1976).

No entanto, a sistemática do DL 263/2012 de 20 de dezembro é mais desordenada e confusa do que a lei que veio revogar, e por isso levanta alguns problemas que de seguida vamos analisar.

3.3 Impugnação do crédito, título executivo e medidas de execução

O princípio geral da litigância é a de que possui competência o Estado-Membro que solicita assistência (ou seja, o Estado-Membro requerente) para determinar a validade do crédito, do instrumento inicial de execução, do instrumento uniforme e das notificações que o referido Estado-Membro efetua.

Em contrapartida, em caso de litígio sobre as medidas de execução ou as notificações realizadas por este Estado-Membro, compete às instâncias competentes do Estado-Membro requerido determinar a sua validade²⁷.

de março de 1978, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/>

²⁷Estes princípios manifestam-se no regime jurídico adotado pela Diretiva 2010/24/EU, e posteriormente transposto para a ordem jurídica interna pelo DL 263/2012, 20/12.

Pese embora não ofereça muitas dúvidas, o regime jurídico de tutela jurisdicional dos contribuintes adotado pela Diretiva 2010/24/UE e transposto para a ordem interna portuguesa pelo DL 263/2012, 20/12, a aplicação prática das normas enunciadas tem trazido à discussão jurisprudencial algumas questões sobre as garantias e direitos da pessoa do devedor a nível do processo e procedimento tributário ao abrigo da assistência mútua, nomeadamente: a citação e notificação, legitimidade dos devedores no Estado requerido, competência territorial dos tribunais judiciais, suspensão do processo de execução fiscal, medidas cautelares e prescrição.

3.3.1 Reclamação Graciosa e Impugnação Judicial

Após a análise da norma constante do art.º 14º da Diretiva e transposta para o ordenamento jurídico no art.º 30 do DL 263/2012, somos de concluir que os litígios relativos ao crédito são dirimidos pelos Estados-Membros requerentes.

Centrando-nos apenas no principal meio impugnatório administrativo-reclamação graciosa, prevista no art.º 68º e seguintes do CPPT, aquela terá de ter como fundamento qualquer ilegalidade de que enferme o ato de liquidação impugnado, ou vício do procedimento ou decisões procedimentais que precedam a decisão final, conforme o disposto 54º, 70º e 99º CPPT, (SOUSA, 2011 p. 640).

E tais fundamentos também se reportam à impugnação judicial, já que serão apreciados vícios que afetem a validade do ato impugnado, admitindo-se que seja fundamento de impugnação qualquer ilegalidade.

Para Jorge Lopes de Sousa “estas ilegalidades são apenas as que afetam a validade ou existência do ato, como se deduz da finalidade do processo de impugnação judicial, definida pelo art.º 124º CPPT” (SOUSA, 2011b p. 108).

Ora, em confronto com o exposto no art.º 30 do DL 263/2012 e das normas supra-analisadas do CPPT, somos da opinião que existirá uma manifesta impossibilidade do devedor reagir à notificação de liquidação ou citação por parte de responsável subsidiário do Estado requerido nos tribunais fiscais nacionais com fundamento da ilegalidade do crédito exigido pelo Estado requerente (MORAIS, 2012 p. 274).

3.3.2 Reclamação dos Atos do Chefe do OEF nos termos do art.º 276º CPPT

Os artigos 103º n.º 2 da LGT e 276.º do CPPT (SOUSA, 2011d p. 269) reconhecem aos interessados o direito de reclamarem para tribunal de todos os atos que tenham potencialidade lesiva, ou seja, que tenham capacidade de afetar a sua esfera jurídica, não tendo de tratar-se, necessariamente, de atos materialmente administrativos (lesivos).

A reclamação das decisões do órgão de execução fiscal prevista nos artigos 276º e 278º CPPT poderá ser um meio de tutela jurisdicional para o devedor reagir contra a prática de um ato processual que consubstancie medidas executórias ou a tomada de uma decisão que seja ofensiva dos seus direitos ou interesse.

Esta reclamação terá um carácter residual no caso de litígios de assistência mútua, e deverá ser utilizada no Estado requerido sempre que não seja possível a utilização de oposição à execução fiscal, nomeadamente perante as seguintes situações: penhoras de bens, compensações, indeferimentos de pedido de suspensão da execução fiscal, indeferimento do pedido de prestação de garantia.

3.3.3 Oposição à Execução Fiscal

Como é consabido, a oposição à execução fiscal funciona como contestação à pretensão do exequente e respeita aos fundamentos supervenientes que podem tornar ilegítima ou injusta a execução, devido à falta de correspondência com a situação material subjacente no momento em que se adotem as providências executivas, tendo por efeito paralisar a eficácia do ato tributário corporizado no processo executivo. (SOUSA, 2011c p. 479)²⁸

A ausência de pagamento determina que, findo o prazo de pagamento voluntário, os serviços competentes procedam à extração da certidão de dívida para efeitos da instauração do processo de execução fiscal a promover pelos órgãos periféricos locais, nos termos do art.º 148º a 278º CPPT.

²⁸ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf>, Acórdão do STA de 04/06/2008, proferido no processo n.º 0179/08, Fundamentos da oposição, com sumário: I - A oposição à execução fiscal só pode ter por fundamento facto ou factos susceptíveis de serem integrados em alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. II - A petição inicial de oposição à execução fiscal que manifestamente não contenha algum dos aludidos factos deverá ser alvo de indeferimento liminar.

A oposição fiscal poderá ser deduzida com base nos fundamentos do art.º 206º CPPT e contende sempre com a inexigibilidade da dívida exequenda. Ao ser citado pelo Estado requerido, o devedor pode sempre opor-se à citação, visto que esta se enquadra numa das medidas executórias.

O prazo para dedução da oposição fiscal por parte do devedor é de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora ou da data que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.

3.3.4 Citação e notificação

No que respeita à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos não existe nos diferentes normativos diferenciação entre notificação e citação tal como a conhecemos e a entendem nos diversos países.

Pensamos que tal se deve à necessidade de uniformização de procedimentos, de encontrar um denominador comum entre as diferentes legislações e ao pragmatismo de que se reveste a assistência mútua internacional que não pode atender a especificidades de tal ordem que ponham em causa o essencial. Outrossim, dever-se-á ao facto de a citação, pela sua natureza judicial, ser estranha em grande número de Estados-Membros ao processo tributário que é essencialmente administrativo.²⁹

A Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal entre os Estados-Membros do Conselho da Europa e dos países membros da OCDE, utiliza na versão inglesa a expressão “*service of documents*” que é a mesma utilizada no Regulamento (CE) 1348/2000 do Conselho relativo à citação e notificação de atos judiciais e extrajudiciais, em matéria civil e comercial. Já a versão francesa deste último normativo utiliza “*signification et notification*” e na versão da Convenção da OCDE volta a utilizar apenas “*notification*”.

Sendo a matéria de natureza fiscal, os instrumentos podem ser usados quer para a notificação quer para a citação, desde que cumpram os requisitos de serem automaticamente traduzidos na língua oficial, como prevê a diretiva. Desta forma,

²⁹ Regulamento (CE) n.º 1393/2007 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Novembro de 2007, relativo à citação e à notificação dos atos judiciais e extrajudiciais em matérias civil comercial nos Estados-Membros (citação e notificação de atos) e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1348/2000 do Conselho.

ultrapassa-se questões que se colocavam com o regulamento relativo à citação e notificação dos atos judiciais e extrajudiciais, em matéria civil e comercial, de acordo com o regulamento (CE) nº 1348-2000 de 2/9/05 (e atualmente no regulamento (CE) nº 1393/2007 de 13 de novembro de 2007).

No entanto, no direito interno coloca-se a questão da notificação/citação efetuada ao abrigo da assistência mútua já no âmbito da execução fiscal pela CIAMMC, sem uma prévia notificação da liquidação do imposto devido ao contribuinte. O devedor pode vir arguir que não foi notificado dentro do prazo de caducidade e como tal não deve ser citado por aquela dívida. Trata-se de uma situação com um cariz muito mais agressivo para o destinatário, uma vez que já comporta juros de mora e custas, e induz à apresentação de oposições “por falta de conhecimento atempado da obrigação de pagamento”.

A AT poderá ultrapassar esta dificuldade ao efectuar notificações diretas das liquidações aos devedores residentes noutra Estado-Membro, com as inovações introduzidas pelos n.º 2 e n.º 4 do art.º 22º do DL nº 263/12 de 20/12.

3.3.5 Legitimidade

A questão da incidência subjetiva do mecanismo da assistência mútua, previsto na Diretiva 2010/24/UE e no DL 263/2012, tem sido uma questão premente visto que torna-se necessário saber quem pode ser sujeito passivo ou quais os devedores que podem figurar no UIPE e UNF.

A resposta é dada no art.º 3 n.º 2 do Regulamento de Execução (UE) n.º 1189/2011 da Comissão de 18 de novembro de 2011 que fixa normas de incidência subjetiva da assistência mútua no que concerne a um pedido de informações, de cobrança ou de adoção de medidas cautelares.

A autoridade requerente pode apresentar um pedido de assistência em relação a um ou vários créditos, sempre que estejamos perante um devedor principal ou um codevedor, bem como a qualquer outra pessoa diferente do (co) devedor responsável pelo pagamento de impostos, direitos e outras medidas, ou em relação a outros créditos respeitantes a esses impostos, direitos e outras medidas, por força da legislação em vigor no Estado-Membro em que a autoridade requerente está situada, e finalmente qualquer terceiro que detenha ativos

pertencentes a qualquer pessoa das referidas nas alíneas a) ou b) ou que tenha contraído dívidas em relação a essas pessoas.

Parece-nos que face ao exposto, os pedidos de informações, de cobrança ou de adoção de medidas cautelares podem ser efetuados em nome do devedor principal, do responsável solidário, do responsável subsidiário, bem como de credores daqueles. Tal orientação também já constava do Manual de Implementação da Assistência Mútua.

3.3.6 Competência dos tribunais

Em matéria de assistência mútua tem sido comum averiguar a competência internacional (SOUSA, 1994, p. 36)³⁰ dos tribunais portugueses, isto é, se são competentes para o julgamento das oposições à execução fiscal apresentadas.

O conhecimento da incompetência territorial antes do conhecimento das demais exceções evita que o juiz territorialmente competente se veja confrontado com uma decisão com a qual eventualmente não concorde.

Aliás, a decisão sobre a competência territorial, desde que transitada em julgado, resolve definitivamente essa questão, ainda que tenha sido oficiosamente suscitada conforme art.º 104º do Código Processo Civil (CPC).

Ou seja, o legislador pretendeu afirmar aqui o princípio da tutela jurisdicional efetiva, fazendo prevalecer uma ideia de resolução material dos litígios em detrimento de uma solução tendencialmente transitória como o é a absolvição da instância, sem embargo dessa solução não se aplicar aos casos de incompetência absoluta, porque não sendo o tribunal material ou hierarquicamente competente, não deve nem pode conhecer do mérito.

De facto, mormente no que respeita às exceções dilatórias insupríveis e de que o juiz deva conhecer oficiosamente, como é o caso da incompetência absoluta (SOUSA, 2011b p. 164) que torna inútil toda a atividade processual subsequente.

O CPPT não contém norma alguma a fixar a competência internacional dos tribunais tributários portugueses, sendo os fatores de atribuição da competência internacional dos

³⁰A competência jurisdicional é um pressuposto processual, isto é, uma condição necessária para que o tribunal se possa pronunciar sobre o mérito da causa através de uma decisão de procedência ou improcedência, sendo que, como qualquer outro pressuposto processual, a competência é aferida em relação ao objeto apresentado pelo autor.

tribunais portugueses, incluindo os de competência administrativa e fiscal, aqueles que o artigo 59º e 62º do CPC³¹ enunciam.

Dispõe o art.º 59º do CPC, que, sem prejuízo do que se encontre estabelecido em regulamentos europeus e em outros instrumentos internacionais, os tribunais portugueses são internacionalmente competentes quando se verifique algum dos elementos de conexão referidos nos art.º 62º e 63º ou quando as partes lhe tenham atribuído competência nos termos do art.º 94º.

Haverá que atentar, no caso vertente, à existência de normas especiais relativamente à competência internacional dos tribunais portugueses nesta sede, constantes da 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, e do DL 263/12, de 20 de dezembro, que transpôs para a ordem jurídica tal Diretiva.

Dispõe o artigo 14º n.º 2 da Diretiva n.º 2010/24/UE, de 16 de março de 2010: “os litígios relativos às medidas de execução tomada nos Estados-Membros requerido ou à validade de uma notificação efetuada por uma autoridade do Estado-Membro requerido são dirimidos pela instância competente desse Estado-Membro, nos termos das disposições legislativas e regulamentares que neles vigorem.”

Por seu turno, estabelece o art.º 28º do DL n.º 263/2012 de 20 de dezembro sob a epígrafe “execução dos pedidos de cobrança e medidas cautelares”:

“1-Na execução da cobrança de créditos ou na adoção de medidas cautelares solicitadas por uma autoridade competente de outro Estado-Membro são aplicáveis as disposições do ordenamento jurídico-nacional estabelecidas para os créditos relativos aos mesmos impostos ou direito ou, na sua ausência, a impostos ou direitos similares.”

“2-Se, no decurso do processo de cobrança, o crédito ou o título executivo emitido no Estado membro requerente ou do respetivo título uniforme, por qualquer interessado, a ação deverá ser proposta por este perante a instância competente do Estado membro onde a autoridade requerente tem a sua sede, em conformidade com as normas jurídicas em vigor nesse Estado”.

Quando a impugnação incidir sobre as medidas de execução tomadas no Estado-

³¹Redação aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, retificada pela declaração de retificação n.º 36/2013 de 12 de agosto.

Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, a ação deve ser proposta perante a instância competente deste Estado membro, nos termos das suas disposições legislativas ou regulamentares.

Relembramos que o princípio do primado do direito da UE, se traduz na assunção de que aquele direito (originário e derivado) se encontra numa posição hierárquica superior à do direito nacional dos Estados-Membros, implicando que não possam ser aplicadas normas de direito interno que contrariem normas de direito comunitário³². Daqui resulta que, quanto às regras que definem a competência dos tribunais dos Estados-Membros, existindo normas reguladoras da competência internacional previstas em sede de direito comunitário, as mesmas prevalecerão sobre normas internas.

A estatuição é clara: apenas os litígios relativos às medidas de execução podem ser conhecidos pelos tribunais do Estado-Membro requerido, ou seja, a apreciação dos atos executivos praticados pelas autoridades fiscais portuguesas.

Mas, já o mesmo não sucede quanto aos litígios relativos ao crédito, ao título executivo inicial no Estado-Membro requerente ou ao título executivo uniforme no Estado-Membro requerido, e ainda aos litígios sobre a validade de uma notificação efetuada por uma autoridade competente do Estado-Membro requerente.

O argumento base utilizado é o de que o crédito em causa não tem origem em relações jurídico-tributárias estabelecidas entre a administração tributária portuguesa e a oponente, nem os factos que estiveram na origem do crédito ocorreram no território nacional. Por outro lado, a notificação das liquidações é praticada pela entidade requerente, ao abrigo da legislação interna daquela e não da legislação portuguesa, cabendo àquelas

³² Neste sentido de direito comunitário o Acórdão do STA de 29/02/2012, proc. n.º 1017/11, disponível in <http://www.dgsi.pt>, com sumário: I - O art.º 58º, n.º 1, alínea a) do Tratado CEE prevê que os Estados-membros possam estabelecer uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência. II - No caso dos autos, porém, a norma que sujeita a retenção na fonte os lucros que uma sociedade com sede em Portugal atribui a outra residente noutro Estado-membro e isenta de imposto sociedade nas mesmas condições, mas residente em Portugal, só não violaria o princípio da livre circulação de capitais se o imposto retido na fonte pudesse ser imputado no imposto devido noutro Estado-Membro até ao montante dessa diferença de tratamento. III - Só deste modo é que a diferença de tratamento entre os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e os dividendos distribuídos às sociedades residentes desaparece totalmente. IV - Não se tendo apurado se os rendimentos tributados em Portugal eram tributados em Espanha ou se os mesmos podiam ser imputados a imposto ali pago, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto nesse sentido.

autoridades e não às portuguesas a apreciação da legalidade da notificação.

A competência das autoridades portuguesas estava circunscrita, neste caso, ao conhecimento das questões relativas à cobrança coerciva da importância liquidada pelas autoridades requerentes

Daí que não sejam aplicáveis ao crédito em causa as normas tributárias portuguesas, por força do disposto no n.º 1 do artigo 13.º da LGT, sendo os tribunais nacionais internacionalmente incompetentes para conhecer factos ocorridos no Estado requerido, devendo a oposição à execução fiscal ser apresentada junto das instâncias do Estado requerido.

Pelo que a oposição à execução fiscal encarada como oposição à pretensão executiva (legalidade), claramente se enquadra no tipo de litígios a dirimir pelos tribunais do Estado-Membro requerente.

Ao passo que a contestação das medidas de execução que inequivocamente se reportam à legalidade dos procedimentos executivos (máxima oposição a uma penhora), deve ser conhecida pelos tribunais do Estado-Membro requerido.

Por seu turno, decorre do artigo 30.º daquele DL 263/2012, de 20 de novembro, que define a competência para resolução de litígios nesta sede, dever esta ação ser instaurada perante a instância competente do Estado-Membro, nos termos das disposições legislativas em vigor nesse Estado.

Em sentido contrário a esta corrente jurisprudencial temos o Acórdão STA 384/10 de 24/11/2010 e ainda o Acórdão 1031/2008 de 13/5/09³³, proferidos ainda ao abrigo da anterior legislação (DL 296/2003), mas com atualidade:

”E, então, havemos de convir, em súmula, que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 65.º do CPC, e de acordo com o artigo 27.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 296/2003, de 21 de Novembro, e o artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de Março de 1976, o Tribunal Administrativo e Fiscal goza de competência internacional para o conhecimento da oposição deduzida à execução fiscal, a correr termos no respetivo Serviço de Finanças ao abrigo do mecanismo de assistência mútua entre Estados membros da

³³ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/>

Comunidade Europeia em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos.”

Escreve-se no citado aresto que “A lei processual tributária não trata diretamente da competência internacional dos tribunais portugueses.”. Atenta a natureza do caso omissa na lei processual tributária, à situação é aplicável o disposto no artigo 65.º³⁴ do Código de Processo Civil – cf. o artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Desde logo se retira, especialmente do n.º 1 do artigo 62.º do CPC, que a atribuição de competência internacional aos tribunais portugueses tem de ser feita “Sem prejuízo do que se ache estabelecido em tratados, convenções, regulamentos comunitários e leis especiais”.

O “estabelecido em tratados, convenções, regulamentos comunitários e leis especiais”, de que se fala no artigo 65.º do CPC, não pode realmente sair prejudicado pelo que venha a ser determinado no direito interno em matéria de competência internacional dos tribunais portugueses.

Até aqui este aresto em nada divergia com o anterior, mas a verdadeira novidade surge ao considerar que a competência internacional dos tribunais portugueses também depende da verificação da alínea a) do n.º 1 citado artigo 62.º do CPC, nomeadamente da circunstância de “Ter o réu ou algum dos réus domicílio em território português”.

A transposição da Diretiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de março de 1976 pelo DL n.º 296/2003, de 21 de novembro, foi rigorosa e explícita, uma vez que, no n.º 3 do seu artigo 27.º, dispõe identicamente: “Quando a acção tiver por objeto medidas de execução adoptadas no Estado-Membro da autoridade requerida, esta deve ser proposta perante a instância competente para apreciar a questão de acordo com a legislação interna aplicável aos créditos nacionais similares”.

Concluem defendendo que, segundo o princípio da legalidade (CAMPOS, et al., 1997, p. 40), será plausível que o oponente neste caso possa deduzir a presente oposição à execução fiscal: “em sintonia com a citação recebida, teve necessariamente de recorrer aos tribunais portugueses, os quais, no caso, gozam efetivamente de competência internacional, nos

³⁴ Agora art.º 62º do CPC da redação aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, retificada pela declaração de retificação n.º 36/2013 de 12 de agosto

termos do artigo 65.º do Código de Processo Civil, seu n.º 1, alínea a) [ter o réu domicílio em território português] – e de acordo, aliás, com o n.º 3 do artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 296/2003, de 21 de Novembro, e do n.º 3 do artigo 12.º da Diretiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de Março de 1976”.

Ora, entendemos, tal como defendem no douto aresto em análise, que o tribunal é incompetente para apreciar o litígio se o oponente formular o pedido tendo como fundamento o crédito, título executivo inicial ou título executivo uniforme, conforme decorre da alínea a) do n.º1 do art.º 30º do DL 263/2021.

No entanto, tal já não acontece quando numa oposição à execução fiscal, em que o oponente invoque como fundamento a averiguação da sua legitimidade, ou chamamento à execução para pagamento da dívida executiva e medidas executórias que daí decorrem.

Portanto, podemos concluir que o executado/devedor só poderá recorrer ao tribunal nacional para salvaguardar os seus direitos quando estão em causa medidas de execução, nomeadamente a consideração da sua legitimidade ou ilegitimidade, inclusive por reversão no chamamento à execução, tal como prevê a alínea b) do n.º 1 do art.º 204º CPPT.

No entanto, deverá ter-se em atenção que os fundamentos da oposição à execução, previstos nos art.º 204º CPPT³⁵ e taxativamente enumerados, poderão ainda relacionar-se

³⁵1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

- a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respetiva liquidação;
- b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;
- c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;
- d) Prescrição da dívida exequenda;
- e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
- f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;
- g) Duplicação de Coleta;
- h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação;
- i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

2 - A oposição nos termos da alínea h), que não seja baseada em mera questão de direito, reger-se-á pelas disposições relativas ao processo de impugnação. (SOUSA, 2011b p. 441)

com a inexistência do imposto, falsidade do título executivo ou falta de liquidação do tributo no prazo de caducidade, bem como a ilegalidade abstrata da liquidação.

Portanto, parece que conjugando as supracitadas normas sobre resolução de litígios constantes da Diretiva 2010/24/UE e DL 263/2012, 20 de dezembro e o art.º 59º e 62º do CPC os devedores, citados em processos de execução fiscal instaurados ao abrigo da assistência mútua pela AT, apenas poderão intentar uma ação de oposição fiscal nos tribunais portugueses, sem estes se considerarem incompetentes caso se utilizem fundamentos que não se reportem ao crédito exequendo e título executivo uniforme, mas sim a questões de legitimidade, e pagamento ou anulação da dívida, quando possuam documento idóneo, o que apenas compreende uma parte das alíneas do n.º 1 do art.º 204º do CPPT.

3.3.7 Suspensão do processo de cobrança

Se, no decurso de processo de cobrança de créditos instaurado ao abrigo dos mecanismos da assistência mútua, o crédito ou o título executivo inicial ou título executivo uniforme for objeto de reclamação, impugnação ou oposição à execução, o processo de cobrança fica, automaticamente, suspenso até decisão da instância competente desde o momento que for comunicado à autoridade requerida (pela autoridade requerente ou pelo interessado) a propositura da ação, até à decisão do pleito, conforme decorre dos artigos 30º, n.º 5 do DL 263/2012 e 14.º, n.º 4 da Diretiva 2010/24/UE.

De acordo com as normas supracitadas, e na perspetiva da executada, a dedução de oposição provoca a imediata suspensão da cobrança, não sendo possível à entidade requerida, neste caso AT, fazer prosseguir a execução enquanto não for conhecida a decisão definitiva dessa ação ou enquanto não forem adotadas, pela entidade requerente, as medidas de exceção da suspensão de cobrança previstas no n.º 6 do artigo 30.º do DL n.º 263/2012.

Na verdade, estabelece o art.º 52º n.º 1 da LGT que a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de

resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados-Membros, e no seu n.º 2 que a suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

E no art.º 169º do CPPT estabelece-se que a “1 - A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente.

2 - A execução fica igualmente suspensa, desde que, após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o ato, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda.” (SOUSA, 2011c p. 398)

Ora, a lei é clara na vinculação da AT, aos princípios da indisponibilidade do crédito tributário e da proibição da moratória, no n.º 2 do art.º30.º, 36º n.º 3 da LGT (GUERREIRO, 2000 p. 177)³⁶ e art.º 85º do CPPT, respetivamente, segundo o qual o crédito tributário é indisponível só podendo ser criadas condições para a sua redução ou extinção, com respeito pelos princípios da igualdade e da legalidade tributária.

Por sua vez, o n.º 3 do art.º 36.º do citado diploma legal estabelece que a AT não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei, que são precisamente em matéria de assistência mútua, o

³⁶ O crédito tributário não é, no entanto, é a única obrigação que se constitui no âmbito da relação jurídico tributaria, trata-se de um mero limite legal cá ação da administração tributária

n.º 6 do art.º 30º do DL 263/2012 e o art.º 169º CPPT.

Parece verosímil que a AT (enquanto entidade requerida), por força das normas supra citadas, proceda à suspensão do processo de execução fiscal, quer com a notificação do executado para prestar garantia no processo de execução fiscal, nos termos do art.º 199º CPPT, quer com a adoção de medidas cautelares (arresto e arrolamento de bens) previstas no art.º 51ºLGT e 136ºCPPT (MORAIS, 2012 p. 310).

No entanto, a questão que vem sendo colocada é a de saber se a autoridade requerida pode determinar a prestação de garantia, como condição para a suspensão da execução, ou, se, pelo contrário, esta opera automaticamente, logo que instaurada oposição à execução, independentemente de se poderem vir a adotar medidas cautelares necessárias para garantir a cobrança da dívida. O que a esse respeito se disse no acórdão do STA, proferido em 26/5/2010 no proc. 0298/10, é que a imediata e automática suspensão da execução opera desde que foi comunicada à autoridade requerida a propositura da ação. E tal 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.

O aresto citado refere que a resolução da questão que se coloca deve ser “procurada (...) nas normas que preveem a contestação dos créditos já no decurso do processo de cobrança, e que são as que constam dos artigos 27º, 28.º e 29.º do DL 296/2003³⁷ e no artigo 12.º da Diretiva 2008/55/CE.”.

Da mesma forma, no novo regulamento da suspensão do processo executivo constante no DL 263/2012, temos:

- Se, no decurso do processo de cobrança, o crédito ou o título executivo for objeto de reclamação, impugnação ou oposição à execução, a ação 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 ação, ficando o processo de cobrança suspenso até decisão da instância competente na matéria

³⁷ Legislação em vigor à data da prolação do Acórdão e dos factos e como dissemos antes, a regulamentação em tudo é semelhante à legislação em análise

desde que foi comunicada à autoridade requerida (pela autoridade requerente ou pelo interessado) a propositura da ação;

- A suspensão da execução não obsta a que a autoridade requerida, se considerar necessário ou se tal lhe for pedido pela autoridade requerente, e possa recorrer a medidas cautelares para garantir a futura cobrança dos créditos.

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 30.º n.º 4 e alínea a) do DL 263/2012 e n.º 4 art.º 14º e art.16.º da Diretiva 2010/24/UE.

Neste caso, se a decisão resultante da ação de contestação for favorável ao devedor e desta for proposta uma ação de reembolso ou de indemnização, a autoridade requerente ficará associada à autoridade requerida quanto aos processos de reembolso e de indemnização - artigo 30 n.º 7 do DL 263/2012 e art.º 14º n.º 1 da Diretiva 2010/24/UE.

A suspensão opera, automaticamente, em resultado da apresentação dos referidos meios de reação, não estando dependente de ato administrativo expreso 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 fundamentado a formular pela autoridade requerente.

Pelo exposto, quer o aresto em análise, quer o Acórdão do STA 10443/10 consideram ilegal a decisão proferida pelo órgão da execução no sentido de fazer depender a suspensão do processo, da prestação de garantia nos termos do art.º 169º CPPT, 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.

Acolhemos aqui, a fundamentação expressa em tal aresto, não podendo deixar de se concluir como naquele verte, que uma vez instaurada a oposição à execução fiscal, a suspensão desta opera automaticamente em resultado da apresentação daquele meio de reação, não podendo o órgão da execução condicionar essa suspensão à prestação de uma

garantia e com isto salvaguardar os direitos dos contribuintes em matéria de assistência mútua.

Em súmula, a garantia do contribuinte está assegurada porque, exceto se a lei não prever a possibilidade mencionada, é suspenso o procedimento de execução para a parte do crédito contestada.

3.3.8 Medidas cautelares

No entanto, 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 créditos³⁸, nos termos previstos pela legislação interna para créditos nacionais similares, conforme prevê o art.º 30º n.º 6 do Decreto-lei 263/2012.

As medidas cautelares na legislação portuguesa são as que encontram previsão nos artigos 135.º e seguintes, bem como art.ºs 214.º do CPPT (arresto e arrolamento) tendo por objetivo garantir à administração tributária a cobrança dos créditos tributários e do acrescido (juros e custas), sempre que se verifiquem os condicionalismos legais exigidos. (SOUSA, 2011b p. 444)

Em conclusão, em relação ao pedido de medidas cautelares referido existe uma descrição extensiva de modo a evitar por um lado, pedidos prematuros ou indevidos do Estado requerido e por outro, evitar falências fraudulentas de devedores com créditos a serem cobrados ao abrigo da assistência mútua.

3.3.9 Prescrição

Na prescrição prevista poderá distinguir-se regras de prescrição de procedimento de cobrança ao abrigo da assistência mútua e regras de prescrição de cobrança dos tributos (art.º 19º da Diretiva e art.º 11 do DL 263/2012).

Em relação à primeira aplica-se as normas do processo tributário do Estado requerido.

³⁸ Tais providências não são apenas dirigidas à conservação da garantia patrimonial do credor tributário. A regra é que são medidas de apreensão judicial de bens para garantia de créditos tributários que só podem ser tomadas após decisão dos tribunais, pelo que a Administração Tributária só pode adotar estas medidas em situações excecionais, como a estabelecida no regime jurídico da assistência mútua para cobrança de créditos. (MORAIS, 2012 p. 310)

Em relação à aplicação dos prazos de prescrição, estas questões são regidas exclusivamente pelas disposições legislativas em vigor no Estado-Membro requerente.

Sendo assim, qualquer requerimento do devedor no sentido de apreciar o prazo prescricional do crédito exequendo, deverá ser entregue nas autoridades competentes do Estado requerente, para a respetiva análise e consideração.

Trata-se de uma norma com uma redação algo confusa, que em matéria de litígios pode dar azo a confusões de institutos jurídicos e que a nosso ver devia estar mais esclarecida.

CONCLUSÕES

Compulsado tudo o que aqui se expendeu, podemos concluir que, não só é necessária a troca de informações sobre questões de justiça fiscal, como sobretudo é fundamental o permanente contacto entre autoridades com competência em matéria fiscal dos Estados, com vista à conciliação e afinação de estratégias multilaterais.

São os acordos internacionais os instrumentos jurídicos vinculantes que constituem o instrumento lógico de superar as limitações derivadas da conceção territorial de soberania do Estado, quer no intercâmbio de informações, quer na assistência mútua à cobrança.

Entendemos que o mérito do art.º 27º da Convenção Modelo OCDE advém do facto de estabelecer medidas executórias fiscais a nível da obrigação de assistência mútua de um Estado solicitado por outro para arrecadação das dívidas tributárias deste último, e que até aí estavam impedidos de atuar devido ao princípio territorialidade e da soberania fiscal estatal.

O art.º 27º da Convenção Modelo OCDE introduziu o princípio da reciprocidade matéria de cobrança de créditos na atuação entre Estados. E também estabeleceu limitação à possibilidade do Estado requerido não prestar informação e/ou assistência à cobrança, sempre que as práticas administrativas do Estado requerente deem origem a uma falta de reciprocidade. Portanto, neste aspeto o interesse do Estado em cobrar a dívida sobrepõe-se ao interesse da tutela jurídica e efetiva dos direitos dos contribuintes.

Por seu lado, na Convenção Multilateral Assistência Administrativa celebrada entre OCDE e Conselho da Europa trata-se especificamente da assistência da cobrança de créditos de pelas autoridades fiscais de um devedor que possua bens noutra país. Além deste instrumento, também foi compilado o manual sobre implementação da assistência mútua em matéria de cobrança de impostos, que pretende servir o propósito de constituir um manual para as administrações fiscais com medidas técnicas específicas para incrementar a sua própria eficiência na arrecadação de receita, não descurando o procedimento e processo tributário em matéria de direitos e garantias dos contribuintes

Os instrumentos de cooperação multilateral tiveram por função primordial expandirem-se a países não signatários, de forma a acelerar os processos de negociação de instrumentos bilaterais e tentar o fomento dos processos de negociação multilaterais, assim

como desenvolver sanções contra jurisdições não cooperantes, entre outras medidas.

Por sua vez, o direito europeu é um ordenamento construído por via multilateral que deixou de lado os acordos de dupla tributação tão amplamente usados no direito internacional fiscal. Houve uma necessidade de negociação entre Estados-Membros de modo a evitar uma competição fiscal agressiva e uniformizar a cobrança tributária aduaneira.

A CE tem reforçado a legislação comunitária no sentido de obrigar os Estados-Membros a aderirem a uma cooperação mais intensa, nomeadamente com as recentes regras sobre troca de informações quer no âmbito assistência para liquidação de imposto com a Diretiva 2011/16/UE transposta para a ordem jurídica portuguesa com o DL 61/2013 de 10/05 (a assistência mútua na fiscalidade), quer no âmbito da cobrança de créditos com a Diretiva 2010/24/UE transposta pelo DL 263/2012, 21/12/2013.

Portanto, poderemos concluir que a norma do art.º 27º da Convenção Modelo OCDE estabeleceu mecanismos internacionais bilaterais de assistência mútua à cobrança de créditos que veio alastrar-se ao restante direito internacional, por via de transposição de normas multilaterais nos direito internos.

A questão da adoção daquelas convenções ou diretivas tem de estar em consonância com o direito dos Estado. Será um direito de transposição, aquele que surge no plano internacional e aplicado na ordem jurídica de cada Estado, tal como resulta do art.º 8º n.º 4 da CRP.

A AT cumpriu, no final de Dezembro de 2012, a meta de cobrança coerciva de dívidas fiscais que o Governo lhe tinha estabelecido em 1106 milhões de euros (DSGCT-DGS, 2013).

No plano nacional, a implementação do mecanismo de assistência mútua depara-se com algumas das fragilidades da AT, quer no que toca a tecnologia de sistema de informação, quer à afetação de recursos humanos e capacidade de resposta em casos de dívidas para as quais seja necessário a utilização do mecanismo da assistência mútua.

Como é obvio, todos estes constrangimentos e com a pressão política para proceder à cobrança de dívidas, opta-se sempre pelo caminho mais fácil: o de relegar o mecanismo da assistência mútua e o de cobrança de dívidas resultantes de liquidações de impostos gerados no Estado português.

O impacto da assistência mútua na cobrança de créditos só poderá melhorar o

desempenho da AT através da implementação nos serviços centrais de formulários que permita intensificar a prática das notificações diretas aos não-residentes de toda liquidação de modo a tornar mais célere, em caso de não pagamento e o envio dos pedidos de cobrança aos Estados-Membros onde residem os executados.

Portanto, na ótica da AT torna-se necessário promover ações de formação junto dos funcionários dos serviços de finanças sobre o funcionamento do mecanismo da assistência mútua para a cobrança de dívidas, bem como integrar a plataforma de sistema electrónicos dos formulários no SEFWeb e definir critérios comuns para identificar devedores nas bases de dados dos cadastros nacionais. Com a integração das Alfândegas na orgânica da AT, poderá proceder-se ao controlo de bens adquiridos por devedores de ambos os Estados.

Por outro lado, a nível da UE, sem a concretização num patamar mais eficiente da base de dados já existente (CNN Network), toda a regulamentação existente sobre a assistência mútua torna-se frágil na perseguição de bens dos devedores não residentes.

A ligação do repositório CNN Network à base de dados de todos os Estados-Membros, no caso da AT ao SEFWeb, permitia aos serviços locais da autoridade competente em matéria de assistência mútua a consulta segura em tempo real e a localização do devedor e seus bens. Desta forma, seria muito mais eficaz combater a fuga dos devedores ao pagamento das dívidas, bem como a deslocalização dos seus bens para outros países.

Das normas sobre resolução de litígios constantes da Diretiva 2010/24/UE e DL 263/2012, 20 de Dezembro, resulta que, em caso de devedores citados em processos de execução fiscal instaurados ao abrigo da assistência mútua pela AT, apenas poderão intentar uma ação de oposição fiscal nos tribunais portugueses, caso sejam utilizados fundamentos que não se reportem ao crédito exequendo e título executivo uniforme.

Em relação à suspensão do processo de execução fiscal, uma vez instaurada a oposição, a suspensão daquele opera automaticamente em resultado da apresentação daquele meio de reação, não podendo o órgão da execução condicionar os seus efeitos à prestação de uma garantia. Com tal procedimento, são salvaguardados os direitos dos contribuintes em matéria de assistência mútua.

A nova diretiva cria muitas e novas oportunidades no direito interno e nas organizações fiscais nacionais. Contudo é muito exigente e obriga a um grande voluntarismo

e cooperação.

A AT, com base na legislação fiscal portuguesa, leva a que, previamente ao envio de um pedido de cobrança, haja sempre a necessidade de solicitar ao SF que formalize um pedido de notificação/citação desse crédito, para ser enviado ao Estado-Membro onde se situa o domicílio do executado.

Deverá ser proposta a revisão de todo este procedimento tendo em consideração o tempo e os recursos gastos, em antecipação aquilo que é o objetivo primeiro da assistência mútua – a cobrança bem como, as normas tributárias constantes da LGT e CPPT, visto que apresentam demasiadas incongruências com legislação sobre assistência mútua, nomeadamente à salvaguarda de direitos dos contribuintes e suspensão do processo de execução fiscal.

Na UE vigora o princípio da subsidiariedade e da atribuição, logo é na vontade dos Estados-Membros que reside a alavanca de concretização dos objetivos de cobrança de dívidas de devedores não residentes para a obtenção de receitas públicas, e a satisfação dos pedidos de assistência mútua de outros Estados-Membros.

BIBLIOGRAFIA

BERGLUND, Mikael - *Cross-Border Enforcement of Claims in the EU*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2009. ISBN 978-90-411-2861-4.

CAMPOS, Diogo Leite and CAMPOS, Mónica Horta - *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 1997. ISBN972-40-0963-7.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS - União Europeia: comunicação da comissão ao parlamento europeu e ao conselho relativa a uma estratégia para a melhoria do funcionamento da assistência mútua em matéria de cobrança. Centro de Estudos Fiscais, ed. *Ciência e Técnica Fiscal-Boletim da Direção Geral de Impostos*. ISSN: 0870-340-XP, Vol.391 (1998).

DE METS, Patrick - Collection and Recovery of Taxes. *Tax Tribune*. ISSN: 1418-4818, Vol.29 (2013), p. 82-93.

DOURADO, Ana Paula - O princípio da reciprocidade no novo art.º 27º (n.º 8 alínea a) do modelo de convenção da OCDE: significado e alcance para o Estado requerente, o Estado requerido e o sujeito passivo. In: DE PITTA E CUNHA Paulo, ed. *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor de Sousa Franco*. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, Vol.I, ISBN 978000056702

DSGCT-DGS - Boletim da Carteira da Dívida. Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários-Divisão Gestão Sistemas, ed. Lisboa: Autoridade Tributária e Aduaneira, 2013. Acessível no GESDATA - repositório da DSGCT-DGS.

EUROPEAN COMMISSION - *Taxation and Customs Union*. [Online] Data de atualização: 12/09/2014,16:06:45. [Data de consulta: 01 29, 2014]. <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/tin/index_en.htm>.

LANÇA, Filomena - *Fisco recebe informação automática sobre portugueses no estrangeiro*. Jornal de Negócios. 04. 09. 2013 ID: 47059171. p. 32-33

GALMARINI, Umberto, et al. - *The runaway taxpayer Or: is prior tax notice effective against scofflaws?* Int Tax Public Finance, Vol.21(2013). Published online: Springer Science+Business Media New York 2013. DOI 10.1007/s10797-013-9275-y, p. 468-497

GUERREIRO, António Lima - *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa: Rei dos Livros, 2000. ISBN 972-51-0866-3.

KARHUSAARI, Elina - *La Cooperación Administrativa Internacional: La asistencia para el cobro*. Finlândia, CIAT, 2014. p .353-378.

MACHADO, António Magalhães - *La cooperación administrativa internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales Madrid, CIAT, 2007. p 247-256.

MACHADO, António Magalhães - *El intercambio de información y la asistencia para el*

afianzamiento y ejecución de las deudas tributarias. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, CIAT. 2006, p. 5.

MACHADO, Jónatas E.M and COSTA, Paulo Nogueira - *Curso de Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978723220933.

MORAIS, Rui Duarte - *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-5021-8.

NABAIS, José Casalta - *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-3800-1.

OCDE - *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publications, 1998. ISBN 92-64-16090-6.

OCDE - *Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection*. s.l.: OCDE publishing, 2007.

OCDE - *OECD Secretary-General Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors-Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Moscovo: OCDE publishing, 2013.

OCDE - *The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: twentieth anniversary edition*. Paris: OCDE publishing, 2008.

OECD and Council of Europe - *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. s.l.: OECD Publishing, 2011. ISBN 978-92-64-11560-6.

OLIVEIRA, Maria Odete - *O intercâmbio da informação tributária*. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-4840-6.

PORTAL DAS FINANÇAS - *Convenções e Quadro Resumo das Convenções*. [Online] Autoridade Tributária Aduaneira, data de atualização: 05 05, 2014. [Data de consulta: 21.09.2014]

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/.

PRATS, Francisco Garcia - *La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria*. United Nations, ed. Valencia: UN, 2001.

SANCHES, Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra, 2007. ISBN:9789723215113.

SOUSA, Jorge Lopes de - *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*. Vol.III. 6ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011c. ISBN:978-989-8058-63-8.

SOUSA, Jorge Lopes de - *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*. Vol.IV. 6ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011d.. ISBN 978-989-8058-64-5.

SOUSA, Jorge Lopes de - *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado*. Vol.II. 6ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011b. ISBN: 978-989-8058-62-1.

SOUSA, Jorge Lopes de - *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado*. Vol.I. 6ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011. ISBN 978-989-8058-61-4.

SOUSA, Miguel Teixeira de - *A competência declarativa nos Tribunais Comuns*. Lisboa: Lex-Edições Jurídicas, 1994. ISBN: 9789729495205.

UNIÃO EUROPEIA - *Jornal Oficial da União Europeia L84*. Bruxelas: UE, 2010. ISSN 1725-2601.

UNIÃO EUROPEIA - *Versões consolidadas do Tratado da União Europeia e Tratado do Funcionamento da União Europeia - Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia*. Luxemburgo: Serviço das Publicações da União Europeia, 2010. ISBN 978-92-824-2587-9.

VANDENBERGHE, Luk - Tax Collection and Recovery in the EU: Setting the Right Example. KOK, Miklós, ed. *Tax Tribune* (2013), Vol. 29, pp. 93-95.

XAVIER, Alberto, PALMA, Clotilde Celorico and XAVIER, Leonor - *Direito Tributário Internacional*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 9789724030487.

ANEXO I

Enviado: quarta-feira, 11 de Setembro de 2013 15:33

Para: Ângela Costa Castro

Assunto: FW: Pedido de elementos da CIAMMC- tese de mestrado em Direito Fiscal

Importância: Alta

Exma. Sra. Dra. Ângela Castro,

Nada tenho a opôr ao seu pedido de acesso aos dados agregados para efeitos estatísticos, por ano, relativo à cobrança obtida no estrangeiro ao abrigo de pedidos efectuados e cobrança em Portugal fruto dos créditos da EU.

Com os melhores cumprimentos.

José Maria Fernandes Pires

Subdiretor-Geral da Justiça Tributária e Aduaneira

De: Ângela Costa Castro

Enviada: sexta-feira, 31 de Maio de 2013 12:47

Para: José Maria Pires; SDG - Justiça Tributária e Aduaneira

Assunto: Pedido de elementos da CIAMMC- tese de mestrado em Direito Fiscal

Ex.mo Senhor Subdiretor Geral da Justiça Tributária e Aduaneira,

No passado mês de Fevereiro enderecei o email infra ao Senhor Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de disponibilizar o acesso aos dados agregados para efeitos estatísticos, por ano, relativo à cobrança obtida no estrangeiro ao abrigo de pedidos efectuados e cobrança em Portugal fruto dos créditos da EU.

Estes dados revestem uma elevada importância para a fundamentação da minha tese de mestrado, visto que pretendo demonstrar que o mecanismo de assistência mútua é um instrumento crucial para o aumento da cobrança coerciva, bem como pretendo analisar as alterações que se poderiam implementar para aumentar a eficácia daquele mecanismo.

Dado que o tempo urge, visto que o prazo de entrega da tese termina em Setembro, e porque poderá o email a dirigido ao Senhor Diretor Geral não ter chegado ao destino, venho solicitar ao Senhor Subdiretor Geral uma atenção especial ao meu pedido, que julgo que também terá bastante interesse para a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Com os melhores cumprimentos,

Ângela Castro

AT - Autoridade Tributaria Aduaneira

Representação da Fazenda Publica-Direcção de Serviços de Justiça Tributária

Pólo na Direcção de Finanças do Porto

Rua Santa Catarina nº1011 6º piso – 4049-050 Porto

Telf. 223398059