

ANA PAULA DOURADO

**O PRINCÍPIO DA RECIPROCIDADE NO NOVO ARTIGO 27.º
(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**

SEPARATA

DE

**ESTUDOS JURÍDICOS E ECONÓMICOS
EM HOMENAGEM AO PROF. DOUTOR
ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO**

**E D I Ç Ã O
DA FACULDADE
DE DIREITO
DA UNIVERSIDADE
DE LISBOA**

2006

Coimbra Editora

**O PRINCÍPIO DA RECIPROCIDADE NO NOVO ARTIGO 27.º
(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**

ANA PAULA DOURADO (*)

1. JUSTIFICAÇÃO DA ESCOLHA DO TEMA

Para esta homenagem ao Professor Doutor Sousa Franco, passaram-me pela ideia diversos temas adequados à ocasião, e optei por sintetizar um conjunto de reflexões relacionadas com o alcance do princípio da reciprocidade contido no art. 27.º, n.º 8, do Modelo da OCDE. Este artigo, introduzido em 2003 no Modelo, já foi incluído em algumas convenções de dupla tributação celebradas por Portugal.

Universitário no sentido mais rigoroso do termo, sempre atento aos desenvolvimentos científicos dos Direitos Económico, Financeiro e Fiscal, foi o Professor Sousa Franco que, enquanto Ministro das Finanças, mudou a política da celebração de convenções de dupla tributação por parte de Portugal, pondo fim a hesitações e receios infundados que pairavam nas negociações e conclusão destes acordos.

É também ao Professor Sousa Franco que devo o início do meu entusiasmo pelo Direito Fiscal Internacional e pelo Direito Fiscal Comunitário. No ano lectivo de 1989/90, inscrevi-me no Mestrado de Direito Comunitário, na Faculdade de Direito de Lisboa, e, para o seminário de Direito Financeiro Europeu que leccionava, o Professor elegeu como uma das matérias do programa, a harmonização fiscal dos impostos sobre o rendimento — ainda não tinham sido aprovadas as directivas das fusões e cisões (90/434/CEE) e a das sociedades-mães/filiais (90/435/CEE) e a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre não-discriminação em matéria de impostos dava os primeiros passos. No ano seguinte, o Professor convidou-me para leccionar a disciplina das Finanças Comunitárias do Curso de Estudos Europeus da Faculdade de Direito de Lisboa, e que, lisongeada, aceitei.

(*) Professora Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. E Jurista do Centro de Estudos Fiscais ao tempo da elaboração deste estudo (2005).

As questões da harmonização fiscal dos impostos sobre o rendimento e do alcance do princípio da não-discriminação, conduziram-me ao estudo do Direito Fiscal Internacional. O estudo deste e o seu confronto com o Direito Fiscal da Comunidade Europeia têm-me seduzido.

Sobre o alcance do princípio da reciprocidade no art. 27.º, n.º 8, alínea *a*), do Modelo da OCDE, não há quase nada escrito, para além dos comentários ao Modelo.

Partilho com os leitores, nos parágrafos que se seguem, as minhas reflexões sobre o tema, as quais foram recentemente suscitadas no âmbito do Grupo de Trabalho n.º 8 da OCDE (sobre evasão e fraude fiscais), de que sou, no presente, delegada.

Só tenho mesmo muita pena de as não poder partilhar e discutir com o homenageado. Como docente da Menção de Jurídico-Económicas, e tendo voltado a trabalhar com o ilustre Professor entre os anos lectivos de 2000 e 2004, sou testemunha saudosa do entusiasmo que transmitia na discussão científica com os seus assistentes e com os alunos.

2. A RECIPROCIDADE COMO UM CONSTRANGIMENTO NA PRESTAÇÃO DE ASSISTÊNCIA À COBRANÇA: UM DIREITO OU GARANTIA DO SUJEITO PASSIVO?

O art. 26.º, n.º 3, bem como o art. 27.º, n.º 8, do Modelo de Convenção da OCDE contém limitações às obrigações impostas sobre o Estado que recebe um pedido de assistência.

Segundo o art. 26.º, n.º 3, “O disposto nos n.ºs 1 e 2 não poderá em caso algum ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de:

- a*) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
- b*) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado Contratante;
- c*) transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública”.

O princípio da reciprocidade está claramente delineado na parte final das alíneas *a*) e *b*). Note-se, contudo, que o Estado requerido pode negar-se a tomar medidas administrativas contrárias à legislação e prática do outro Estado con-

tratante (Estado requerente) e a prestar informações que não podem ser obtidas com base na legislação ou no âmbito da prática administrativa normal do outro Estado contratante, porque cada um dos Estados contratantes não é obrigado a tomar essas medidas e a fornecer essas informações, se e quando forem contrárias ao seu ordenamento jurídico.

No art. 27.º (n.º 8, alínea *a*)), a reciprocidade como constrangimento à prestação de assistência à cobrança coincide com a disposição do art. 26.º, n.º 3, alínea *a*):

“As disposições do presente artigo não podem em caso algum ser interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

- a*) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante; ...” (1).

Mas o art. 26.º, n.º 3, alínea *b*), também é aplicável quando um Estado requerido prestar assistência à cobrança. A assistência à cobrança pressupõe troca de informações e se o Estado requerente não puder obter uma determinada informação (devido ao sigilo bancário, por exemplo), que seria a base para a cobrança, não pode exigir que o Estado requerido obtenha essa informação (2) junto das suas instituições financeiras para auxiliar o Estado requerente a cobrar os créditos de imposto.

3. SIGNIFICADO DE RECIPROCIDADE E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA OS DIREITOS E GARANTIAS DO SUJEITO PASSIVO

A reciprocidade é um limite à troca de informações e à assistência na cobrança que pode ser invocado pelo Estado requerido, mas nem sempre parece

(1) Segundo o art. 27.º, n.º 8, “As disposições do presente artigo não podem em caso algum ser interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

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

(2) Assim, implicitamente, ENGELSCHALK, Art. 27.º, § 3, Vogel/Lehner, *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 4.ª ed., München, 2003, p. 2049.

constituir um direito do sujeito passivo, segundo os comentários da OCDE ao Modelo.

Para uma primeira análise do significado de reciprocidade do Modelo da OCDE, podem citar-se os comentários 31-32 do art. 27.º, n.º 8, do Modelo da OCDE.

De acordo com estes comentários, não parece existir nenhuma obrigação de recusar assistência, mas um direito do Estado requerido a prestar tal assistência.

Segundo o comentário 31, “[o] Estado requerido é livre de recusar prestar assistência nos casos mencionados neste número. Se, no entanto, prestar assistência nestes casos, esta insere-se dentro do âmbito do Artigo, não podendo ser objectado que esse Estado não cumpriu o disposto no Artigo”.

E segundo o comentário 32, “[e]m primeiro lugar, este número esclarece que um Estado Contratante não é obrigado a ir além da sua própria legislação interna e da sua prática administrativa ou das do outro Estado no cumprimento das obrigações que decorrem do Artigo. Assim, se o Estado requerente não tiver poderes, no quadro interno, para tomar medidas cautelares, o Estado requerido pode recusar-se a tomar essas medidas em nome do Estado requerente...” (3).

Se a nossa interpretação dos comentários é correcta, se a lei interna não estabelecer nada em contrário, o Estado requerido pode, se assim o desejar, prestar assistência ao Estado requerente (admita-se que o Estado requerido tem expectativas fundadas na alteração a curto prazo da legislação do Estado requerente, já dispõe das informações que servirão de base à cobrança (4), ou que estão em curso investigações contra o mesmo sujeito passivo, envolvendo um montante considerável de recursos técnicos, humanos e até, eventualmente, financeiros, e que, por isso, a assistência ao Estado requerente não comporta encargos excessivos para o Estado requerido).

Neste caso, o sujeito passivo não tem um direito à não-assistência. Isto significa que ele não pode reclamar junto da administração tributária ou dos tribunais competentes (do Estado requerente), pedindo que a assistência seja declarada inválida, com base no argumento de que o Estado requerido não forneceria assistência ao Estado requerente num caso recíproco.

Mas há outros comentários no modelo da OCDE sobre o significado de reciprocidade que devem ser considerados de modo a que possamos chegar a

(3) Cf. ENGELSCHALK, cit., Art. 27.º, § 93. O autor limita-se a dizer que se “o Estado requerente não estiver em posição de assegurar um auxílio em caso recíproco, o Estado requerido não deve ser obrigado a prestá-lo”. Referindo que o Estado requerido pode recusar a informação solicitada, V. ENGELSCHALK, cit., Art. 26.º, § 116, p. 2023.

(4) Dando justamente o exemplo de informações já disponíveis pelo Estado requerido, para dizer que neste caso não se aplica a alínea b) do n.º 2 do art. 26.º, ENGELSCHALK, cit., Art. 26.º, § 117, pp. 2023-2024.

uma conclusão sobre o mesmo. Trata-se dos comentários ao art. 26.º, n.º 3 (n.ºs 15 e ss.).

Assim, se além dos citados comentários ao art. 27.º, tivermos em consideração os comentários ao art. 26.º, nomeadamente o comentário 15, há duas afirmações que parecem ser contraditórias e que, por isso, precisam de ser compatibilizadas pelo intérprete. Por um lado, “o Estado requerido não necessita de chegar ao ponto de adoptar medidas administrativas que não são permitidas ao abrigo das leis ou prática do Estado requerente nem de prestar informações que não são susceptíveis de serem obtidas ao abrigo da legislação ou das práticas administrativas do Estado requerente” (5).

Por outro lado, “daí resulta que um Estado contratante não pode, como é óbvio, tirar vantagem do sistema de informação do outro Estado contratante se este for mais generoso do que o seu próprio”.

A questão que se coloca é a de saber se desta última afirmação resulta um direito do sujeito passivo à não prestação de assistência à cobrança (ou à troca de informações).

À partida, há duas interpretações possíveis para esta questão.

Desde logo, diga-se que o princípio da boa fé na aplicação dos tratados, do art. 26.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, implica que o Estado requerente informe o Estado requerido que não prestaria assistência num caso semelhante. Se este dever de informação foi cumprido, mas o Estado requerido ainda assim quer prestar a assistência solicitada, isto significa que o Estado requerente não está a tirar uma vantagem indevida do sistema de informação do outro Estado contratante. E neste caso, não haverá um direito do sujeito passivo a uma recusa à prestação de assistência por parte do Estado requerido. Por outras palavras, os contrangimentos resultantes da legislação ou prática administrativa do Estado requerente não constituem garantias do sujeito passivo.

Daqui decorre que os direitos e as garantias decorrentes da legislação e prática administrativa internas do Estado requerente devem ser completados pelo acervo de direitos e garantias de qualquer Estado requerido (que pode ser um qualquer Estado contratante com o qual o sujeito passivo ou rendimentos tenham alguma conexão). O alcance dos direitos e garantias do sujeito passivo deve ser determinado por interpretação e conciliação dos ordenamentos legais aplicáveis.

Por outras palavras, os direitos, garantias e obrigações do sujeito passivo não são determinados exclusivamente pelo Estado contratante da fonte nem pelo Estado contratante da residência, porque o art. 27.º, n.º 1 (tal como o art. 26.º, n.º 1), refere expressamente que o auxílio à cobrança não é limitado pelo art. 1.º

(5) Sublinhado nosso.

Assim, os direitos, garantias e obrigações do sujeito passivo são também delimitados por qualquer Estado com o qual o rendimento desse sujeito ou de uma empresa associada tenha alguma conexão. O Estado requerido pode ser qualquer Estado onde o sujeito passivo ou entidade associada tenha obtido valores patrimoniais ⁽⁶⁾: por exemplo, o Estado de residência do pagador do rendimento, o Estado de residência de uma empresa associada, o Estado onde está localizado um estabelecimento estável de uma sociedade não residente, com participações numa sociedade de um Estado contratante diferente do Estado da sede do estabelecimento estável ⁽⁷⁾.

Isto significa então, que o sujeito passivo deve ter em conta o quadro constitucional, legal e administrativo de todos os Estados contratantes com os quais ele ou o seu rendimento possam ter alguma conexão relevante para efeitos fiscais.

O seu “estatuto de sujeito passivo” (conjunto de direitos, garantias e obrigações jurídicas), no quadro da troca de informações e assistência à cobrança de impostos, é determinado pela interpretação sistemática dos ordenamentos jurídicos envolvidos, o que significa que um ordenamento jurídico com menos constrangimentos na troca dessa informação e assistência à cobrança restringirá as garantias que um sujeito passivo teria, caso fosse aplicável um único ordenamento jurídico com um nível mais elevado de constrangimentos no acesso à informação e à troca dessa informação e assistência à cobrança, se for caso disso.

Além disso, recorde-se que a inclusão do art. 27.º numa Convenção de Dupla Tributação não é obrigatória, pelo que os Estados contratantes devem ponderar se as relações económicas e similitude ou não de ordenamentos jurídicos (nomeadamente, regime de acesso à informação bancária, sigilo profissional), direitos e garantias dos sujeitos passivos (direitos de reclamação administrativa e recurso judicial, prazos de caducidade e prescrição), justificam a inclusão de tal cláusula.

Se a incluem, os Estados contratantes terão de analisar caso a caso, se o pressuposto da reciprocidade se verifica, e o sujeito passivo passa a ficar abrangido pelo conjunto de regras e práticas de ambos os Estados, desde que, como referimos atrás, exista alguma conexão fiscalmente relevante com esses Estados, a qual não se limita aos residentes de um dos Estados contratantes (art. 27.º, n.º 1, e art. 1.º do Modelo da OCDE).

Mas poder-se-á atribuir um outro significado à cláusula da reciprocidade do Modelo da OCDE e convenções de dupla tributação ou acordo de assistência mútua: o de que o Estado requerente não pode pedir assistência quando não puder assegurar reciprocidade.

⁽⁶⁾ Assim, embora sem referir as entidades associadas, ENGELSCHALK, cit., Art. 27.º, § 20, p. 2055.

⁽⁷⁾ Repare-se contudo que algumas convenções de dupla tributação contêm a regra, segundo a qual, se o Estado requerido foro Estado de residência do sujeito passivo, este não está obrigado a prestar auxílio ao Estado requerente: ENGELSCHALK, cit., Art. 27.º, § 20, p. 2055.

Se for esta a interpretação correcta de reciprocidade, o Estado requerente violará a convenção de dupla tributação ou acordo de assistência mútua, se não informar o Estado requerido acerca dos seus constrangimentos num caso recíproco.

A questão será então a de saber se essa violação do acordo pode beneficiar o sujeito passivo — isto é, se ele pode invocar um direito à não prestação de assistência à cobrança e/ou de informações por parte do Estado requerido.

Neste caso, o Estado requerido não seria competente para prestar tal assistência e/ou informações porque os constrangimentos na legislação ou prática administrativa do Estado requerente constituiriam uma garantia do sujeito passivo, ao abrigo da convenção de dupla tributação e comentários do Modelo da OCDE.

Por outras palavras, o alcance da prestação de assistência à cobrança e/ou de informações, e os direitos e garantias respectivos do sujeito passivo seriam sempre determinados pelo ordenamento jurídico do Estado requerente, mesmo que este não seja o Estado com o qual o sujeito passivo tem um maior vínculo (não seja o seu Estado de residência ou centro vital de interesses) — pode ser o Estado do estabelecimento estável a solicitar tal assistência ao Estado da sede da sociedade, por exemplo.

Se a reciprocidade for um constrangimento legal para os Estados requerente e requerido, dela decorrerá um direito para o sujeito passivo, que pode ser invocado através dos meios procedimentais administrativos e judiciais legalmente previstos.

Neste caso, e em curtas palavras, o Estado requerido não poderia prestar assistência à cobrança e/ou informações quando não existir reciprocidade.

Mas repare-se que mesmo neste caso a reciprocidade deve ser entendida como uma “reciprocidade legal” e a determinação do seu significado e alcance não devem estar dependentes do número de pedidos e custos suportados pelo Estado requerido.

Para chegarmos a uma interpretação correcta de “reciprocidade” — e responder à questão de saber se da reciprocidade decorre um direito do sujeito passivo à não-assistência por parte do Estado requerido — é preciso acrescentar ainda que o comentário n.º 15 ao art. 26.º, n.º 3, continua: “Portanto, um Estado pode recusar prestar informações quando o Estado requerente não possa, segundo a sua legislação, obter ou prestar informações ou quando as práticas administrativas do Estado requerente... dêem origem a uma falta de reciprocidade” ⁽⁸⁾.

Tal como decorre dos comentários ao art. 27.º, n.º 8, a consequência da reciprocidade parece ser limitada à possibilidade de o Estado requerido não prestar a informação e/ou a assistência à cobrança.

⁽⁸⁾ Sublinhado nosso.

4. PISTAS CONCLUSIVAS

Parece então que podemos atribuir o seguinte significado e alcance à reciprocidade:

- O Estado requerente não deve, em regra, solicitar assistência à cobrança (ou a prestação de informações) se não puder retribuir tal assistência, pois esse pedido implica um aproveitamento, não correspondido, do ordenamento jurídico do Estado requerido (e um encargo sobre a administração fiscal do Estado requerido, que em princípio não poderá ser retribuído pela administração do Estado requerente);
- Se o Estado requerente solicitar tal assistência, não podendo prestá-la num caso recíproco, está obrigado a informar o Estado requerido dos seus constrangimentos e falta de reciprocidade (princípio da boa fé na aplicação dos tratados internacionais). Se o Estado requerente não informar o Estado requerido, viola o Tratado, que, em última análise, pode ser denunciado;
- O Estado requerido, tomando conhecimento da falta de reciprocidade, pode, ainda assim, querer prestar assistência ao Estado requerente;
- O sujeito passivo não pode invocar os seus direitos e garantias ao abrigo da ordem jurídica do Estado requerente, mesmo que este tenha violado a convenção, porque o sujeito passivo está também submetido à ordem jurídica do Estado requerido, enquanto a convenção esteja em vigor.

Todavia, se, ao abrigo da sua legislação interna, um Estado requerente só puder prestar assistência à cobrança e/ou prestação de informações se o pressuposto da reciprocidade estiver preenchido — o que acontece em alguns Estados da OCDE — o sujeito passivo tem um direito à recusa de tal assistência por parte do Estado requerido. Neste caso, o ordenamento legal do Estado requerente determina o alcance da assistência à cobrança e/ou prestação de informações.