



Proc. n.º 1181/2010

## PARECER N.º 15/2010

### I – O pedido

Sua Ex.<sup>a</sup> a Directora-Geral da Direcção-Geral dos Assuntos Técnicos e Económicos, do Ministério dos Negócios Estrangeiros, veio solicitar a opinião da Comissão Nacional de Protecção de Dados sobre a conveniência de se proceder à revisão, através de um Protocolo, da Convenção entre a República Portuguesa e a República de Singapura para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

De acordo com o pedido da Direcção-Geral dos Assuntos Técnicos o parecer deve incidir sobre as propostas de Singapura para a revisão da Convenção e sobre as contrapropostas da Parte portuguesa avançadas pelo Centro de Estudos Fiscais.

### II – Alterações propostas

A proposta da Parte asiática incide exclusivamente sobre a troca de informações regulada pelo artigo 27.º da convenção bilateral em vigor. O texto que propõe reproduz *expressis verbis* o artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE sobre Dupla Tributação do Rendimento e do Capital, na versão resumida de 2008.

É a seguinte a nova redacção proposta para o artigo 27.º, tal como nos foi enviada em inglês<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> Vão indicadas a sublinhado as diferenças entre a proposta apresentada por Singapura e o texto actualmente em vigor.

Article 27

**Exchange of Information**

1. *The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Agreement or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Agreement. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.*
2. *Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.*
3. *In no case shall the provision of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:*
  - (a) *to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;*



legislação interna que possibilite a troca de informações em matéria fiscal na posse de bancos ou de outras instituições financeiras.

### III – Apreciação

- 1) Artigo 27º, nº 1: *"The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Agreement"*.

Singapura propõe substituir o actual requisito da troca das informações *necessárias* para aplicar a Convenção ou as leis internas por outra locução, bastante mais lassa e indeterminada, segundo a qual as autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações *"previsivelmente relevantes"* para aplicar a Convenção ou para a administração ou execução das leis internas<sup>2</sup>.

O juízo de prognóstico sobre quais os dados pessoais previsivelmente relevantes para combater a dupla tributação e a evasão fiscal, pela antecipação que implica de situações futuras relativamente indeterminadas, afigura-se demasiado aleatório face a cada situação concreta e, em todo o caso, alheio ao ditame da proporcionalidade, que impõe que só possam ser intercambiadas informações adequadas, pertinentes e não excessivas relativamente à finalidade para que são recolhidas e posteriormente tratadas.

---

<sup>2</sup> Curiosamente, mas, em nosso entender, mal, o Comentário ao artigo 26º, nº 1 da Convenção Modelo da OCDE admite que os Estados Partes nas convenções de dupla tributação possam usar indiferentemente os termos *"necessary"* e *"foreseeably relevant"*. Sobre o escasso valor jurídico destes comentários, cfr. MONICA ERASMUS KOEN e SJOERD DOUMA, "Legal Status of the OCDE Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Tax Law", in *Bulletin for International Tax Law*, Vol. 61, Nº 8, 2007, pp 339-352. O facto de, como informa ANA PAULA DOURADO, "O papel do G20: Era uma vez três triliões de dólares ou a acção consequente das autoridades nacionais e supra-nacionais", in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, Nº 2, 2009, p. 50, Portugal ter eliminado a (impropriamente chamada) reserva ao artigo 26º do Modelo de Convenção da OCDE não é especialmente significativo uma vez que o teor dos comentários costuma renovar-se a cada 2/3 anos.



Neste sentido, somos de opinião que uma alteração com semelhante teor contraria o princípio geral constante do artigo 5º da Convenção 108 do Conselho da Europa, de 28 de Janeiro de 1981, relativa ao tratamento automatizado de dados de carácter pessoal, e do artigo 6º, nº 1, alínea c) da Directiva 95/46/CE, de 24 de Outubro de 1995, relativa à protecção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados, e não é coerente com o regime assumido como desejável pelos artigos 2º do Protocolo Adicional à Convenção 108 e 25º e 26º da Directiva 95/46/CE para a transferências destes dados para países terceiros.

Recomenda-se, por isso, que seja mantida a actual redacção do artigo 27º, nº 1, a qual é suficientemente elástica para cobrir até casos relevantes de criminalidade fiscal e se encontra perfeitamente sintonizada, por exemplo, com instrumentos internacionais como a Recomendação R (87) 15 do Comité de Ministros do Conselho da Europa, que regula a utilização de dados pessoais no sector policial.

2) Artigo 27º, nº 1: "*or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities*".

Estes incisos, propostos por Singapura, visam delimitar melhor o objecto e o conteúdo do intercâmbio de dados pessoais efectuado com o objectivo de evitar a dupla tributação e a evasão fiscal. O seu efeito é benéfico uma vez que permite clarificar o sentido do texto em vigor.

Note-se, de passagem, que a alteração proposta no número 2 deste artigo ("*or the oversight of the above*") se encaminha no mesmo sentido.

3) Artigo 27º, nº 1: "*The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2*".

---



COMISSÃO NACIONAL  
DE PROTECÇÃO DE DADOS

De acordo com o seu sentido natural, este acrescento deveria destinar-se a clarificar que a troca de informações pode incidir também sobre a tributação do *rendimento* de não residentes (já que o âmbito do artigo 1º se restringe aos residentes) e alargar-se a outras espécies de *imposto sobre o rendimento* para além das indicadas no artigo 2º, prevenindo assim futuras mudanças no sistema fiscal de qualquer das Partes Contratantes. No entanto, os comentários oficiais ao artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE pretendem que este preceito visa permitir uma troca indiscriminada de informações sobre quaisquer pessoas, residentes ou não residentes, e sobre quaisquer impostos, de rendimento, de património, de capital ou de consumo.

Em nossa opinião, esta segunda interpretação não deve ser perfilhada uma vez que alargaria o objecto e o fim da Convenção de modo indefinido, à discrição das Partes contratantes, sem qualquer possibilidade de controlo pelas autoridades independentes ou pelos tribunais que vierem a aplicar este instrumento. Por outro lado, do ponto de vista de regime de protecção dos dados pessoais regulados pela Convenção, este entendimento põe em causa o respeito pelos princípios da finalidade e da proporcionalidade no tratamento dos dados.

Sendo assim, para evitar ambiguidades, é preferível que as partes *declarem positivamente e não por simples remissão* que a troca de informações prevista no artigo 27º pode incidir também sobre os *rendimentos dos não residentes e compreender todas as espécies de impostos sobre o rendimento*, quer existam já ou venham a ser criadas no futuro.

Se, para além disto, Portugal e Singapura pretenderem instituir um quadro geral para regular a troca de informações relativas a todos os sujeitos passivos e à generalidade dos impostos existentes nos respectivos sistemas fiscais, resta-lhes sempre a possibilidade de o fazerem através de um instrumento adequado, aderindo à Convenção da OCDE/Conselho da Europa sobre a assistência mútua em matérias fiscais, de 25 de



Janeiro de 1988, que entrou em vigor em 1995 e se encontra aberta à ratificação de qualquer destes Estados.

- 4) Artigo 27º, nº 4: *"If Information is requested by a Contracting State in accordance with the provisions of this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 of this Article but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information."*

Este número reproduz o artigo 26º, nº 4 da Convenção Modelo da OCDE sobre Dupla Tributação do Rendimento e do Capital.

Note-se, no entanto, que um dos seus trechos em inglês ["*even though that other state (...)*"], em vez de "*even though this other state (...)*" e a mesma passagem nos textos correspondentes em português a que a CNPD teve acesso ["*mesmo que esse outro Estado (...)*"], em vez de "*mesmo que este outro Estado (...)*" dá a entender, erradamente, que o Estado requerente tem direito a obter as informações em causa mesmo quando elas não sejam necessárias para prevenir a dupla tributação e combater a evasão fiscal, quando, afinal, o que se quer dizer é o contrário, a saber, que o Estado requisitado não pode recusar o pedido com o argumento de não precisar de tais informações para os seus próprios fins tributários.

Recomenda-se, por isso, que o texto em inglês e português do artigo 27º, nº 4 seja corrigido de acordo com a versão francesa e se passe a dizer, na sua primeira frase, "Se forem solicitadas informações por um Estado Contratante em conformidade com o disposto no presente artigo, o outro Estado Contratante utilizará os poderes de que

dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais”.

5) Artigo 27º, nº 5: *“In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.”*

Tal como o anterior, este número reproduz o artigo 26º, nº 5 da Convenção Modelo da OCDE sobre Dupla Tributação do Rendimento e do Capital.

Este preceito pretende deixar bem claro que os dados pessoais sob sigilo bancário também estão sujeitos ao regime instituído pela Convenção para a troca de informações entre as Partes Contratantes. O facto de constituírem dados sob a vida privada dos sujeitos passivos dos impostos sobre o rendimento não é razão suficiente para excepcionar este tipo de informações. De facto, esta ordem de razões, levada ao extremo, tornaria inexecutível o artigo 27º da Convenção, pois o que está em causa é sempre a troca de informações sobre a situação pessoal e económica dos sujeitos passivos dos impostos sobre o rendimento, informações que constituem, em qualquer caso, dados sobre a vida privada dos seus titulares.

Convém lembrar que Singapura é classificada pela OCDE como uma das jurisdições que se comprometeram com o “padrão fiscal acordado internacionalmente”<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> O “*internationally agreed tax standard*” foi desenvolvido pela OCDE em cooperação com países não membros da organização e adoptado pelos Ministros das Finanças do G20 no encontro de Berlim de 2004 e pelo Comité de Peritos das Nações Unidas sobre Cooperação Internacional e Assuntos Fiscais na sua reunião de Outubro de 2008. Segundo este padrão é obrigatória a troca de informação a pedido relativamente a todas as matérias fiscais com vista à administração e execução das leis fiscais internas sem sujeição à restrição da existência de um interesse interno na tributação ou do respeito pelo segredo bancário. Cfr., com informação factual actualizada, JOÃO AMARAL TOMAZ, “A reunião do G20 de 2 de Abril de 2009 e o futuro dos paraísos fiscais”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, nº 2, 2009.



mas não o conseguiram implementar em termos substanciais. Tendo em conta que, ao invés, Portugal é considerado por esta organização como um dos países que implementaram substancialmente este padrão e que, além disso, o risco de evasão fiscal se afigura mais elevado no actual contexto de crise dos sistemas financeiros, compreender-se-á melhor que as exigências de tutela do interesse público na prevenção da dupla tributação e na repressão da evasão fiscal sejam elevadas ao ponto de justificar a sujeição dos dados sob segredo bancário ao regime previsto para a troca de informações.

Nem se pode argumentar que, deste modo, se cria uma desigualdade entre as várias espécies de contribuintes e uma desproporção face ao regime previsto na lei interna para o levantamento do segredo bancário. De facto, este regime articula-se perfeitamente com o que se encontra estabelecido nos artigos 63º-B e 64º, nº 1, alínea c) da Lei Geral Tributária relativamente ao levantamento do segredo bancário a pedido da Administração, sendo certo que o artigo 63º-A deste diploma vai ainda mais longe do que a Convenção, pois prevê casos de prestação automática de informações relativas a certos contratos e operações bancárias.

O verdadeiro problema, aqui, consiste em saber se Singapura assegura um nível de protecção adequado para o tratamento destes dados, tal como é exigido pelo artigo 19º, nº 1 da Lei nº 67/98, de 26 de Outubro, pelo artigo 25º, nº 1 da Directiva 95/46/CE e pelo artigo 2º, nº 1 do Protocolo Adicional à Convenção 108 do Conselho da Europa.

Temos, no entanto, de reconhecer que esta questão não nos foi colocada pelo Ministério dos Negócios Estrangeiros no momento oportuno, isto é, antes da assinatura da Convenção actualmente em vigor, e que nesta altura, quando já existe a obrigação bilateral de troca de informações entre as Partes, a sua consideração seria meramente académica e sem qualquer efeito útil.

Confira-se, a este propósito, o que sugerimos mais adiante no ponto IV 1)



6) Nova disposição: *"Notwithstanding any restriction to the access to information mentioned in paragraph 5 of article 27 of the Agreement established by laws in force in Singapore, to the extent that this Protocol has been ratified and entered into force, it will constitute the legal basis for complying with any information held by a bank or other financial institution, within the scope of the Agreement."*

Com esta redacção acidentada a Parte portuguesa pretende assegurar que o artigo 27º, nº 5 da Convenção, que impõe a obrigação de fornecimento de dados sujeitos a sigilo bancário, prevalecerá sempre sobre qualquer disposição em contrário constante das leis internas de Singapura.

Ora, de duas uma: ou o sistema jurídico de Singapura prevê que as convenções internacionais prevalecem sobre as suas leis internas, caso em o efeito pretendido com a nova disposição já está assegurado pelo próprio artigo 27º, nº 5 da Convenção; ou o sistema jurídico deste país permite que as suas leis internas prevaleçam sobre os tratados ou derroguem uma convenção internacional anterior, o que impede a nova disposição de produzir qualquer efeito útil. Ambos os casos, portanto, mostram que esta contraproposta é perfeitamente inútil e dispensável.

7) Inserção no parágrafo 1 do artigo 1º do termo *"administrative"* logo após o termo *"political"*.

Esta contraproposta é incompreensível.

Por um lado, não pode referir-se ao artigo 1º porque este não se encontra subdividido em números ou parágrafos nem emprega o termo *"political"*. Por outro lado, se pretende referir-se ao número 1 do artigo 2º (o único, nas proximidades, que emprega este tipo de expressões) é perfeitamente redundante, uma vez que esta disposição já utiliza os termos *"political or administrative subdivisions"*.



#### IV – Outras questões

A ocasião de revisão da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento celebrada entre Portugal e Singapura afigura-se propícia para introduzir aperfeiçoamentos em aspectos atinentes ao regime de protecção de dados pessoais. Estão em causa particularmente dois tipos de questões.

##### 1) Princípios gerais aplicáveis às transferências de dados pessoais

Falta à Convenção em vigor uma referência específica às regras e princípios de protecção de dados pessoais que devem reger este tipo de transferências. Estão em causa, em particular, os princípios gerais disciplinadores do intercâmbio de informações, os direitos dos titulares dos dados, os deveres dos responsáveis pelos tratamentos, as regras sobre o controlo levado a cabo por autoridades independentes e as sanções aplicáveis às infracções a este conjunto de prescrições.

Em nossa opinião, esta lacuna pode ser suprida através da inclusão de uma nova disposição na Convenção que tome obrigatória para as Partes Contratantes a Recomendação do Conselho da OCDE respeitante às linhas directrizes que regem a protecção da vida privada e os fluxos transfronteiriços de dados de carácter pessoal, aprovada em 23 de Setembro de 1980.

##### 2) Transferências de dados pessoais para terceiros países ou para organismos internacionais

O texto actual passa em silêncio o caso da transmissão para terceiros Estados ou para organismos internacionais de dados pessoais recebidos da outra Parte Contratante



ao abrigo da Convenção. Esta transmissão, no entanto, não deve poder ser efectuada sem o consentimento prévio da Parte que transmitiu os dados. Recomenda-se, por isso, que seja feita uma contraproposta no sentido de incluir na Convenção um preceito destinado a regular esta questão.

#### V - Conclusões

1ª) Deve manter-se sem alterações a redacção actual do artigo 27º, nº 1 da Convenção na parte que dispõe «As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicação das disposições da presente Convenção (...)».

2ª) As alterações ao artigo 27º, nº 1, apreciadas no ponto III, 2) deste parecer, tornam mais transparente o sentido do texto.

3ª) No que toca à modificação do artigo 27º, nº 1, analisada acima no ponto III, 3), é preferível que as partes declarem positivamente e não por simples remissão que a troca de informações prevista no artigo 27º pode incidir também sobre os rendimentos dos não residentes e compreender todas as espécies de impostos sobre o rendimento, quer existam já ou venham a ser criadas no futuro.

4ª) O texto em inglês e português do artigo 27º, nº 4 deve ser corrigido de acordo com a versão francesa, passando a dizer-se, na sua primeira frase, «Se forem solicitadas informações por um Estado Contratante em conformidade com o disposto no presente artigo, o outro Estado Contratante utilizará os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais».

5ª) A duas contrapropostas da Parte portuguesa devem ser retiradas.



6\*) Deve ser incluída uma nova disposição na Convenção que torne obrigatória para as Partes Contratantes a Recomendação do Conselho da OCDE respeitante às linhas directrizes que regem a protecção da vida privada e os fluxos transfronteiriços de dados de carácter pessoal, aprovada em 23 de Setembro de 1980.

7\*) A transmissão para terceiros Estados ou para organismos internacionais de dados pessoais recebidos da outra Parte Contratante ao abrigo da Convenção não deve poder ser efectuada sem o consentimento prévio da Parte que transmitiu os dados.

É este o nosso parecer.

Lisboa, 29 de Março de 2010

Ana Roque, Carlos Campos Lobo, Helena Delgado António, Luís Barroso, Luís Paiva de Andrade, Vasco Almeida (Relator), Luís Lingnau da Silveira (Presidente)