



INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

**O DEVER DE CONFIDENCIALIDADE FISCAL
NO ÂMBITO DE PROCESSOS DISCIPLINARES A TRABALHADORES EM
FUNÇÕES PÚBLICAS**

Bárbara Micaela Fortes Alexandre

Dissertação apresentada no Instituto Superior
de Gestão para obtenção do Grau de Mestre
em Gestão Fiscal.

Orientador: Professor Doutor Vasco
Guimarães

LISBOA
2018

RESUMO

O tema objeto da presente dissertação reveste-se de actualidade, não sendo, contudo, objecto de estudo frequente, o que, em muitas situações pode levar a dificuldades de enquadramento das diversas questões práticas que diariamente se colocam, quer aos contribuintes, quer à administração tributária, em matéria de sigilo fiscal.

Assim, partindo do artigo 64.º da Lei Geral Tributária e visitando os demais normativos aplicáveis a esta temática, importa tentar demarcar as situações em que os dirigentes, funcionários e agentes e da Administração Tributária estão obrigados a guardar sigilo, e os casos em que tal sigilo poderá ser afastado.

E são sobretudo os casos de afastamento do sigilo fiscal que levantam, de forma mais recorrente, dúvidas interpretativas que importa procurar esclarecer.

A utilização de meios informáticos pela Administração Fiscal e a sua constante evolução, fazem com que a aplicação prática deste dever se encontre frequentemente na ordem do dia, levando-nos muitas vezes a reflectir na fronteira que se deve estabelecer entre as atribuições da Administração Fiscal, designadamente as de índole inspectiva, e o direito à privacidade dos cidadãos.

Em concreto procuraremos versar sobre a possibilidade ou impossibilidade de utilização de dados recolhidos pela Autoridade Tributária no âmbito das suas atribuições para instauração ou instrução de processos disciplinares a trabalhadores em funções públicas.

Espera-se que, em resultado deste estudo, seja possível encontrar algumas respostas para as diversas questões que emergem da interpretação do artigo 64.º da Lei Geral Tributária, contribuindo assim para uma melhoria da aplicação desta norma, e, conseqüentemente, para uma mais adequada decisão de gestão.

Palavras-chave: Confidencialidade; Situação Tributária; Dados Pessoais; Derrogação do Sigilo Fiscal; Processos Disciplinares

ABSTRACT

The subject of this dissertation is current, but not frequently studied, which in many situations can lead to difficulties in framing the various practical issues that arise daily, both for taxpayers and for the administration regarding tax secrecy.

Thus, starting from article 64 of the General Tax Law and visiting the other regulations applicable to this subject, it is important to try to demarcate the situations in which directors, employees and agents and the Tax Administration are bound to keep secrecy, and the cases in which such secrecy may be withdrawn.

And it is mainly the cases of withdrawal of fiscal secrecy that raise, in a more recurrent way, interpretative doubts that need to be clarified.

The use of computerized means by the Tax Administration and its constant evolution, often bring the practical application of this duty is often to the agenda, leading us to reflect on the border that must be established among the duties of the Tax Administration, namely inspective, and the citizens' right to privacy.

Specifically, we will seek to discuss the possibility or impossibility of using the data collected by the Tax Authority within the scope of its attributions for the initiation or investigation of disciplinary proceedings.

Hopefully, as a result of this study, it is hoped that, as a result of this study, it will be possible to find some answers to the various questions that arise from the interpretation of article 64 of the General Tax Law, contributing to an improvement its application, and consequently to a more accurate management decision.

Keywords: Tax secrecy; Tax situation; Personal data; Derogation from Fiscal secrecy; disciplinary procedures

LISTA DE ABREVIATURAS

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPP	Código de Processo Penal
DPO	Encarregado da Proteção de Dados
LADA	Lei de Acesso aos Documentos Administrativos
LGT	Lei Geral Tributária
LPD	Lei da Proteção e Dados Pessoais
LTFP	Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas
MP	Ministério Público
NIF	Número de identificação fiscal
OE	Orçamento do Estado
PGR	Procuradoria-Geral da República
RCPITA	Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
RGPD	Regulamento Geral de Proteção de Dados
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TC	Tribunal Constitucional

ÍNDICE

RESUMO	2
ABSTRACT	3
LISTA DE ABREVIATURAS	4
ÍNDICE	5
INTRODUÇÃO	6
1. ENQUADRAMENTO NORMATIVO DO DEVER DE CONFIDENCIALIDADE FISCAL	11
2. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ARTIGO 64.º DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA	14
3. O CONCEITO DE SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA E DADOS ABRANGIDOS PELO MESMO	21
4. OS ELEMENTOS DE NATUREZA PESSOAL RECOLHIDOS PELA AT	23
4.1 <i>A Lei de Proteção de Dados Pessoais</i>	25
4.2 <i>A Lei de Acesso aos Documentos Administrativos</i>	27
4.3 <i>O Regulamento Geral de Proteção de Dados</i>	30
5. A CESSAÇÃO DO DEVER DE SIGILO.....	33
5.1 <i>Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária</i>	33
5.2 <i>Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes</i>	34
5.3 <i>Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade</i>	36
5.4 <i>Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal</i>	38
5.5 <i>Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel</i>	43
6. A UTILIZAÇÃO DE DADOS RECOLHIDOS PELA AT PARE EFEITOS DE INSTAURAÇÃO E INSTRUÇÃO DE PROCESSOS DISCIPLINARES NOS TERMOS DA LEI GERAL DO TRABALHO EM FUNÇÕES PÚBLICAS.....	44
CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	62
WEBGRAFIA	64

INTRODUÇÃO

O dever de sigilo fiscal tem fundamento na Constituição da República Portuguesa (CRP), nomeadamente nos artigos 26.º e 35.º, sendo objeto deste dever os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal recolhidos no decurso de um procedimento. Ficam abrangidos por este dever todos os dados recolhidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), salvo exceção expressamente prevista na lei, encontrando-se protegidos tanto os dados das pessoas singulares como os das pessoas coletivas.

Este dever tem uma dupla vertente, já que versa não só sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes, como, no caso das pessoas singulares, sobre os seus elementos de natureza pessoal.

Constitui, no entendimento da Comissão Nacional de Proteção de Dados (CNPD) - Deliberação n.º 532/2016 - um dever de sigilo específico, encontrando-se o tratamento de dados pela AT sujeito a um regime jurídico de protecção reforçado, por força do disposto no artigo 64.º da Lei Geral Tributária (LGT).

As informações recolhidas pela administração tributária relativas a contribuintes singulares identificados, constituem dados pessoais quer nos termos da anterior Lei de Proteção de Dados Pessoais (artigo 3.º, al. a) da Lei n.º 67/98, de 26 de outubro (LPD), que resultou da transposição da Diretiva Europeia n.º 95/46/CE) - tendo como princípio geral que o tratamento de dados pessoais se deve processar de forma transparente e no estrito respeito pela reserva da vida privada, bem como pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais – quer nos termos do artigo 4.º, 1) do Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados - Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho (RGPD).

Referiam a este respeito Cunha, A. et al (2013) que tais informações se encontrariam abrangidas igualmente pelo segredo profissional consignado no artigo 17.º da LPD, pelo que os dados pessoais recolhidos apenas poderiam ser utilizados para outras finalidades se existisse um diploma legal que o permitisse ou uma autorização da CNPD. Também neste âmbito, prevê-se no n.º 1 do artigo 90.º do RGPD que *“Os Estados-Membros podem adotar normas específicas para estabelecer os poderes das autoridades de controlo previstos no artigo 58.º, n.º 1, alíneas e) e f), relativamente a responsáveis pelo tratamento ou a subcontratantes sujeitos, nos termos do direito da União ou do Estado-Membro ou de normas*

instituídas pelos organismos nacionais competentes, a uma obrigação de sigilo profissional ou a outras obrigações de sigilo equivalentes, caso tal seja necessário e proporcionado para conciliar o direito à proteção de dados pessoais com a obrigação de sigilo. Essas normas são aplicáveis apenas no que diz respeito aos dados pessoais que o responsável pelo seu tratamento ou o subcontratante tenha recebido, ou que tenha recolhido no âmbito de uma atividade abrangida por essa obrigação de sigilo ou em resultado da mesma”

Questão que igualmente importa abordar é da natureza dos dados tratados pela AT. Constituirão estes (ou pelo menos alguns deles) dados sensíveis nos termos do artigo 7.º da LPD ou do artigo 9.º do RGPD? Não existe nesta matéria um consenso absoluto.

A evolução da legislação relativa à proteção de dados pessoais fez notar-se, entre outras matérias, ao nível do conceito de dados sensíveis, que nessa medida se encontram sujeitos a restrições de tratamento, dado que na Lei n.º 10/91 (que antecedeu a LPD) eram considerados dados sensíveis os dados pessoais relativos a *“convicções filosóficas ou políticas, filiação partidária ou sindical, fé religiosa ou vida privada”* e a *“origem étnica, condenações em processo criminal, suspeitas de atividades ilícitas, estado de saúde e situação patrimonial e financeira”*, e na LPD passaram a considerar-se como sensíveis apenas os dados pessoais referentes a *“convicções filosóficas ou políticas, filiação partidária ou sindical, fé religiosa, vida privada e origem racial ou étnica, bem como o tratamento de dados relativos à saúde e à vida sexual, incluindo os dados genéticos”*.

Assim, se para uns (onde se inclui nomeadamente a CNPD) a Autoridade Tributária trata dados sensíveis por na sua maioria se reconduzirem os mesmos a dados da vida privada, outros entendem que o legislador terá conscientemente optado por subtrair da categoria dos dados sensíveis, os dados relativos à *“situação patrimonial e financeira”*.

Um dos fundamentos para a existência do dever de confidencialidade fiscal é a necessidade de contrabalançar a *“obrigação, por parte dos contribuintes e de outros substitutos tributários, de facultarem à AT informações relativas à atividade profissional, aos rendimentos auferidos e a outros elementos relativos à situação patrimonial dos cidadãos”* - Cunha, A. et al (2013).

Tal dever de confidencialidade não é contudo absoluto, cessando, além da autorização do contribuinte, nos casos em que a lei o prevê, sendo que, no âmbito

da colaboração com outras entidades públicas, a quebra do sigilo fiscal depende da existência de norma expressa que a preveja, e, em sede de colaboração com a justiça, o regime aplicável dependerá da análise das diversas regras constantes dos diplomas legais relativos ao processo civil e penal, existindo a possibilidade de acesso direto às bases de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira pelas autoridades judiciárias, em sede de processo penal, com vista à realização das finalidades dos processos judiciais, incluindo as dos inquéritos em processo penal.

Pires, J., Bulcão, G., Vidal, J. & Menezes, M., (2015), por exemplo, entendem que o princípio do inquisitório que vigora no processo judicial tributário não é causa de derrogação do dever de sigilo fiscal, apenas podendo o mencionado dever ceder nos casos expressamente elencados no n.º 2 do artigo 64.º da Lei Geral Tributária.

Mas a aplicação prática das diversas situações elencadas no artigo 64.º, n.º 2 da LGT, no que se refere à derrogação deste dever, não é isenta de dúvidas.

Desde logo quanto ao consentimento do contribuinte, coloca-se a questão de saber se o mesmo terá de ser expresso ou poderá ser tácito? A este respeito, Guerra, A. (2001) entende que o tratamento de dados pessoais só poderá ser efetuado se o seu titular tiver dado de forma inequívoca o seu consentimento ou se o tratamento for necessário para uma das condições legalmente previstas.

E quanto à cooperação legal da AT com outras entidades públicas na medida dos seus poderes? Será esta alínea de aplicação direta? A generalidade da doutrina entende, como referimos, que não, que ainda assim terá de existir uma norma que especificamente habilite uma outra entidade pública a aceder a dados dos contribuintes. Encontramos vertido tal entendimento, a que aliás aderimos, em Cunha, A. et al (2013) e na Deliberação n.º 632/2016 da CNPD. Mas de que tipo de norma habilitante falamos?

As diversas normas legais que consagram deveres genéricos de cooperação entre entidades públicas não são aptas para afastar o dever de confidencialidade, sendo antes necessária uma norma que, por um lado, ateste que a entidade requerente prossegue atribuições que pressupõem o conhecimento dos dados, e, por outro, que especificamente preveja o acesso.

E quanto às situações de colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil (CPC) e do Código de Processo Penal (CPP)? Serão estas tão lineares quanto parece resultar da letra da lei? A resposta é uma vez mais negativa.

Com efeito, as diversas categorias de dados tratados pela AT, a informatização dos mesmos, o acesso a dados através do portal das finanças, e muitas outras

variantes, tornam necessária uma análise casuística e cuidada de cada um dos dados cujo acesso é solicitado pelos tribunais, sendo posteriormente necessário ainda verificar em que termos se poderá mostrar o dever de confidencialidade afastado.

Na verdade, depois de se determinar que os dados solicitados se encontram protegidos pelo dever de confidencialidade (e que não têm natureza pública, ou, tendo-a, que não são dados titulados pela AT ou acessíveis ao requerente por outra base de dados mais adequada), os obrigados ao dever de sigilo fiscal terão ainda de verificar se a entidade que formula o pedido é competente para o efeito, e se bastará, por exemplo, ao juiz em processo civil proferir um mero despacho (aplicando-se o artigo 418.º do Código de Processo Civil), ou terá de ser acionado o mecanismo previsto no artigo 135.º do Código de Processo Penal (aplicando-se o artigo 417.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil).

Pires, J., Bulcão, G., Vidal, J. & Menezes, M., (2015) analisaram o regime que consta do Código de Processo Civil e o que consta do Código de Processo Penal, concluindo que, em ambos os casos¹, será aplicável o incidente de quebra do segredo profissional previsto no artigo 135.º do Código de Processo Penal.

Também a natureza pública dos dados suscita dúvidas interpretativas quanto à possibilidade da sua transmissão. Guerreiro, A. (2001), entende que o sigilo fiscal não abrange os dados de natureza pública que são detidos pela administração fiscal, nomeadamente os dados das matrizes prediais, ainda que o normativo em vigor aquando da redação desta obra exigisse prova de um interesse, direto, pessoal e legítimo para acesso a estes dados. Porém, a CNPD entende que os dados pessoais não perdem tal qualidade, merecendo igual protecção, independentemente de serem secretos ou de já terem sido, por qualquer forma, publicitados por outra entidade.

Importará igualmente analisar as diversas consequências da violação do dever de sigilo fiscal, nomeadamente ao nível contra-ordenacional, criminal e disciplinar do agente.

Chegados ao tema central da presente dissertação, procuraremos determinar se o dever de confidencialidade fiscal se poderá considerar afastado, nomeadamente,

¹ Posição expressa antes da alteração ao artigo 64.º da Lei Geral Tributária que veio prever que o dever de sigilo pode cessar em caso de colaboração com a justiça mediante despacho de uma autoridade judiciária, no âmbito do Código de Processo Penal, para o que, com vista à realização das finalidades dos processos judiciais, incluindo as dos inquéritos em processo penal, as autoridades judiciárias acedem diretamente às bases de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira.

para efeitos de instauração ou instrução de processos disciplinares a trabalhadores em funções públicas, utilizando-se como base de análise a situação em que a própria administração tributária se vê confrontada com indícios da prática de ilícito disciplinar por um seu funcionário, relativamente aos quais seria essencial a consulta e utilização de dados por si recolhidos sobre a situação tributária de tal funcionário, no âmbito das suas atribuições.

A concluir, não pode deixar de se referir que a conformidade dos processos decisórios e o carácter sigiloso dos dados são fatores determinantes da correta decisão de gestão.

Uma medida de gestão necessária, útil ou indispensável que seja baseada em dados sob segredo ou informação não divulgável, podem ser postas em causa pela mera alegação desse facto junto dos tribunais competentes.

As afirmações supra são válidas para os funcionários e para as próprias organizações.

Entender as limitações e os processualismos necessários para que o erro de divulgação de informação sigilosa ou protegida possa afetar a decisão de gestão é um escopo fundamental do presente trabalho.

Os custos de *compliance* e os danos provocados por decisões de gestão corretas que não atendam ao carácter sigiloso ou protegido dos dados obtidos são elementos essenciais na formulação de uma correta gestão fiscal.

1. ENQUADRAMENTO NORMATIVO DO DEVER DE CONFIDENCIALIDADE FISCAL

O dever de sigilo fiscal tem, como se referiu, fundamento na Constituição da República Portuguesa (CRP), nomeadamente nos artigos 26.º e 35.º.

Com efeito, o artigo 26.º da CRP estabelece, desde logo no seu n.º 1 que *“a todos são reconhecidos os direitos (...) à reserva da intimidade da vida privada e familiar (...)”*, prevendo-se no seu n.º 2 que por lei se estabelecerão as *“garantias efetivas contra a obtenção e utilização abusivas, ou contrárias à dignidade humana, de informações relativas às pessoas e famílias”*.

Do mesmo modo, o artigo 35.º da CRP prescreve, sob a epígrafe, *“Utilização da informática”*, que os cidadãos têm direito de acesso aos seus dados informatizados, relativamente aos quais podem exigir a retificação e atualização, bem como conhecer a sua finalidade, remetendo igualmente para a lei, a definição do *“conceito de dados pessoais, bem como as condições aplicáveis ao seu tratamento automatizado, conexão, transmissão e utilização, e garante a sua proteção, designadamente através de entidade administrativa independente”*.

No mesmo artigo se estabelece a proibição de acesso a dados pessoais de terceiros (n.º 4), bem como a atribuição de um número nacional único aos cidadãos (n.º 5), reconhecendo-se ainda que os *“dados pessoais constantes de ficheiros manuais gozam de proteção idêntica à prevista nos números anteriores, nos termos da lei”* (n.º 7).

Estando em causa direitos fundamentais, importa ainda, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 16.º da CRP atender ao previsto na Declaração Universal dos Direitos do Homem, que prevê, designadamente no seu artigo 12.º que ninguém sofrerá intromissões arbitrárias na sua vida privada, existindo contra tais intromissões ou ataques, a proteção da lei.

A este respeito, e a título de enquadramento, refere-se ainda no Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República PGRP00003249:

“Estabelece-se, por outro lado, no artigo 8.º da Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos Humanos e Liberdades Fundamentais,

que «qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência» (n.º 1), e que «não pode haver ingerência da autoridade pública no exercício deste direito senão quando esta ingerência estiver prevista na lei e constituir uma providência que, numa sociedade democrática, seja necessária para a segurança nacional, para a segurança pública, para o bem-estar económico do país, a defesa da ordem e a prevenção das infrações penais, a proteção da saúde ou da moral, ou a proteção dos direitos e das liberdades de terceiros» (n.º 2).

Conforme estatuído no artigo 18.º da mesma Convenção, as restrições feitas nos termos da mesma aos direitos e liberdades só podem ser aplicadas para os fins para que foram previstas.

3. A Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia estabelece que todas as pessoas têm direito ao respeito pela sua vida privada e familiar (artigo 7.º), e direito à proteção dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito, devendo esses dados ser objeto de um tratamento leal, para fins específicos e com o consentimento da pessoa interessada ou com outro fundamento legítimo previsto por lei (artigo 8.º, nºs 1 e 2).

4. Através da Resolução da Assembleia da República n.º 23/93, de 9 de julho, foi aprovada, para ratificação, a Convenção para a Proteção das Pessoas relativamente ao Tratamento Automatizado de Dados de Carácter Pessoal.

Tal instrumento, como resulta do respetivo artigo 1.º, destina-se a garantir, no território de cada Parte, a todas as pessoas singulares, seja qual for a sua nacionalidade ou residência, o respeito pelos seus direitos e liberdades fundamentais, e especialmente pelo seu direito à vida privada, face ao tratamento automatizado dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito.

Nos termos do artigo 5.º, alíneas a) e b), da Convenção, os dados de carácter pessoal que sejam objeto de um tratamento automatizado devem ser obtidos e tratados de forma leal e lícita, e registados para finalidades determinadas e legítimas, não podendo ser utilizados de modo incompatível com essas finalidades.

Nos termos consignados no artigo 9.º do mesmo instrumento, as disposições constantes do artigo 5.º apenas poderão ser derrogadas quando tal derrogação, prevista pela lei da Parte, constitua medida necessária numa sociedade democrática:

- a) Para proteção da segurança do Estado, da segurança pública, dos interesses monetários do Estado ou para repressão das infrações penais;*
- b) Para proteção do titular dos dados e dos direitos e liberdades de outrem”.*

O dever de confidencialidade fiscal encontra-se concretizado no artigo 64.º da Lei Geral Tributária, que em seguida analisaremos em detalhe.

2. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ARTIGO 64.º DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA

Refere atualmente o artigo 64.º da Lei Geral Tributária²:

“Artigo 64.º

Confidencialidade

1 - Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

2 - O dever de sigilo cessa em caso de:

- a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
- b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;
- c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;
- d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e mediante despacho de uma autoridade judiciária, no âmbito do Código de Processo Penal;
- e) Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel.

3 - O dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária.

4 - O dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à

² Na redação dada pela Lei n.º 30/2017, de 30 de maio.

fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

5 - Não contende com o dever de confidencialidade:

a) A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa;

b) A publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividades ou outras, de acordo com listas que a administração tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade.

6 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, considera-se como situação tributária regularizada o disposto no artigo 177.º-A do CPPT.

7 - Para efeitos do disposto na alínea d) do n.º 2, e com vista à realização das finalidades dos processos judiciais, incluindo as dos inquéritos em processo penal, as autoridades judiciárias acedem diretamente às bases de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8 - A concretização do acesso referido no número anterior é disciplinada por protocolo a celebrar entre o Conselho Superior da Magistratura, a Procuradoria-Geral da República e a Autoridade Tributária e Aduaneira”.

Estão assim abrangidos pelo dever de sigilo, **os dirigentes, funcionários e agentes da Administração Tributária.**

Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 1.º da LGT, “*integram a administração tributária, para efeitos do número anterior, a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros*”³, as

³ Nos termos do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro:
“**Artigo 12.º**”

demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais”.

Sem prejuízo, o n.º 3 do artigo 64.º da LGT dispõe que o dever de confidencialidade se comunica a quem obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, ao abrigo de qualquer das derrogações legalmente previstas ao mesmo, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária.

Idêntica previsão encontramos no artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 14/2013⁴, de 28 de janeiro, onde se refere que: *“os responsáveis pelo tratamento de dados pessoais, bem como todas as pessoas que, no exercício das suas funções, tomem conhecimento daqueles dados, ficam estritamente vinculados ao dever de sigilo fiscal e profissional, mesmo após o termo das suas funções”.*

E no artigo 7.º da Portaria n.º 331-A/2009⁵, de 30 de março que prevê que: *“As entidades responsáveis pelo tratamento dos dados, bem como todas as pessoas que, no exercício das suas funções, tenham conhecimento dos dados pessoais tratados ao abrigo do presente capítulo, ficam obrigadas aos deveres de sigilo e confidencialidade, mesmo após a cessação daquelas funções”.*

Também no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, designadamente no seu artigo 22.º, se prevê a natureza sigilosa do procedimento de inspeção, que se mantém após o termo de exercício de funções do inspetor e se comunica às entidades que tenham acesso aos dados obtidos pela inspeção em

Sucessão

1 - A AT sucede nas atribuições da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA).

2 - Após a entrada em vigor do presente diploma:

a) As referências feitas em quaisquer leis ou documentos à DGCI, à DGAIEC e à DGITA, consideram-se como feitas à AT;

b) A AT sucede à DGCI, à DGAIEC e à DGITA, nomeadamente em tudo o que na lei vigente disser respeito a estas Direcções-Gerais, nos contratos vigentes e em todos os procedimentos e processos, designadamente, gratuitos e judiciais, seja qual for a sua natureza, sem necessidade de observância de quaisquer outras formalidades.”

⁴ Que procede à sistematização e harmonização da legislação referente ao Número de Identificação Fiscal.

⁵ Que regula matérias relacionadas com a ação executiva.

cumprimento dos deveres legais de comunicação dos factos apurados no procedimento.

Entendemos, tal como se refere no Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República PGR00003249, que do n.º 1 do artigo 64.º da LGT não resulta que a generalidade dos trabalhadores da AT possa *“aceder a toda e qualquer informação confidencial constante das respetivas bases de dados e ficheiros”* e que *“a invasão da área da privacidade dos contribuintes por parte de pessoas sem competência para intervirem nos procedimentos tributários a que a informação fiscal legalmente se destinou, sem expressa previsão legal que o autorize, será, conseqüentemente, abusiva”*.

Resulta neste âmbito do Plano de Ação da AT em matéria de reforço da segurança da informação, proteção de dados pessoais e confidencialidade fiscal ⁶ a implementação de *“mecanismo informático para registo prévio da fundamentação e contextualização do acesso por parte do utilizador (M12)”*, onde igualmente se refere que com tal medida se assegura *“o reforço da garantia de preservação do sigilo fiscal e, nessa medida, a proteção dos dados pessoais, através da introdução da obrigatoriedade do registo da fundamentação prévia, por via de um mecanismo informático de utilização simples, de todos os acessos às aplicações. Deste modo, fica evidenciado o contexto em que se realizam os acessos aos dados confiados à AT, sem que daí resultem perdas de eficiência com impacto no serviço prestado aos cidadãos”*.

A violação do dever de confidencialidade fiscal, pode ser sancionada a título de crime ou contraordenação, nos termos, respectivamente, dos artigos 91.º e 115.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT):

Artigo 91.º	Artigo 115.º
Violação de segredo	Violação de segredo fiscal
1 - Quem, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito,	A revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha

⁶https://blogs.sapo.pt/cloud/file/aa4ced447f00ac5becad3d5eeddd34cb/fiscalidadeonline/2015/Plano_Acao_AT.pdf

<p>dolosamente revelar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a segurança social de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas é punido com prisão até um ano ou multa até 240 dias.</p> <p>2 - O funcionário que, sem estar devidamente autorizado, revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo ou de causar prejuízo ao interesse público, ao sistema de segurança social ou a terceiros é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias.</p> <p>3 - A pena prevista no número anterior é aplicável ao funcionário que revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas, obtido através da derrogação do sigilo bancário ou outro dever legal de sigilo.</p>	<p>conhecimento no exercício das respectivas funções ou por causa delas, quando devidos a negligência, é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 1500.</p>
--	--

Do que fica dito, resulta evidente que o sigilo fiscal está intimamente ligado ao sigilo profissional.

Com efeito, tal como refere Morgado, A. (2004) “*é biunívoca, segundo entendemos, a relação entre o sigilo fiscal e o sigilo profissional dos dirigentes, funcionários e agentes da Administração tributária: é o sigilo profissional que, por um lado se permite operacionalizar o sigilo fiscal, na medida em que acolhe em si o conteúdo deste, quer o conteúdo mais estritamente patrimonial, “os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes”, quer o conteúdo mais estritamente pessoal, “os elementos de natureza pessoal” obtidos no procedimento, sem prejuízo naturalmente, da possibilidade de comunicação do dever de confidencialidade, conforme o n.º 3 do artigo 64.º da LGT; é o sigilo fiscal que, por outro lado, acolhe em si os conteúdos de informação, maxime “os elementos de natureza pessoal”, a ele carreados em decorrência do sigilo profissional, que é assim destacado pela lei, no âmbito dos deveres legais de segredo, como patrocinador do conteúdo do sigilo fiscal”.*

Bem se compreende que, atenta a natureza das funções exercidas⁷ pelos *dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária* - que leva diariamente ao seu conhecimento diversos factos da vida privada dos cidadãos - a lei exija que às mesmas esteja associado um certo nível de reserva.

Veja-se a este respeito o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 23.02.2017, proferido no processo n.º 1130/14.7TDLSB-C.L1-9⁸, onde, citando Andrade, C.⁹, se refere que “*tanto o dever de sigilo que a lei substantiva prescreve como o direito ao sigilo que o direito processual reconhece, visam salvaguardar simultaneamente bens jurídicos de duas ordens distintas. A par dos interesses individuais da preservação do segredo sobre determinados factos, protegem-se igualmente valores ou interesses de índole supra-individual e institucional que, por razões de economia, poderemos reconduzir à confiança sobre que deve assentar o exercício de certas profissões”.*

⁷ Idêntica exigência resulta igualmente de diplomas que regulam o exercício de outras profissões, a que necessariamente sempre teria de estar associado o dever de guardar segredo profissional, como é o caso dos médicos, jornalistas, advogados, do segredo de justiça, entre outros.

⁸

Disponível

em

<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/2f1cf874c969def3802580d0006e6214?OpenDocument>

⁹ Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal, Coimbra Editora, outubro de 2013.

Mais se referindo, ainda no mesmo aresto, por referência a uma decisão proferida pelo STJ em 17.04.2015¹⁰, ainda a respeito do sigilo profissional do advogado que “o *segredo profissional mostra-se inerente, não ao próprio advogado em si, mas à atividade desenvolvida por este profissional da Justiça, o que significa que nem todos os factos transmitidos ou conhecidos pelo advogado estão a coberto do dever de confidencialidade previsto pelo artigo 87.º, n.º 1, do EOA, mas simplesmente aqueles que sejam relativos ao exercício desta atividade profissional.*”.

Feito o enquadramento normativo do dever de sigilo fiscal, e delimitado o seu âmbito, importa agora analisar em detalhe os diversos elementos que o compõem, de acordo com a previsão do artigo 64.º da LGT.

¹⁰ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/5f9ba41ca452c41680257e310032b411?OpenDocument&Highlight=0,1%2F13.9YGLSB.S1>

3. O CONCEITO DE SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA E DADOS ABRANGIDOS PELO MESMO

O dever de confidencialidade fiscal tem atualmente uma dupla vertente, nele se incluindo não só os *dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes*, como os *elementos de natureza pessoal que se obtenham no procedimento*.

No que se refere à situação tributária, entendemos, com Pires, J., Bulcão, G., Vidal, J. & Menezes, M., (2015) que *“o que a lei pretende proteger não é a situação tributária dos contribuintes, mas antes os dados recolhidos acerca dela”*, sendo *“distintos os conceitos de situação tributária e os dados que servem de suporte à sua determinação”*.

Nessa medida, a proteção conferida por este artigo terá de se reportar a *“todos os dados recolhidos pela administração tributária em ordem a determinar a situação tributária dos contribuintes”*.

Morgado, A. (2004) refere neste âmbito que *“o que releva não são os dados fiscais, de per se, mas o que eles refletem, de alguma forma, da situação patrimonial dos contribuintes, isto é, o que releva é o significado que as informações fiscais permitam traduzir, em termos mais ou menos amplos, sobre a intimidade da vida privada de alguém”*.

Assim, fora desta previsão, tem a doutrina entendido que devem ficar, os dados com natureza pública¹¹, nomeadamente os que sejam sujeitos a registo comercial, predial, automóvel ou civil.

Contudo, apenas os concretos dados que forem públicos por via registal ficarão excluídos do dever de confidencialidade, mantendo-se reservados todos os demais dados que possam constar de um documento em posse da AT que seja composto por dados públicos e outros, por esta recolhidos no âmbito das suas atribuições.

¹¹ No que se refere às matrizes prediais, Morgado, A. (2004) entende, com Carlos Pamplona Corte-Real, Jorge Bacelar Gouveia e Joaquim Pedro Cardoso da Costa que *“se os elementos constantes das inscrições matriciais relativamente aos bens imóveis podem ser divulgados, em coerência com a função de publicitação que compete às matrizes, já não será assim (...) quando, eventualmente, se solicitar informação relativa a todos os bens imóveis pertencentes a um dado indivíduo, ou através da simples identificação deste”*.

São exemplos de dados que se encontram protegidos pelo dever de confidencialidade por serem suscetíveis de revelar a situação tributária de um contribuinte, os rendimentos por si auferidos, os benefícios fiscais, as despesas em que tenha incorrido, a existência de um processo de execução fiscal, o valor patrimonial tributário de um imóvel, etc.

4. OS ELEMENTOS DE NATUREZA PESSOAL RECOLHIDOS PELA AT

Do âmbito da previsão do n.º 1 do artigo 64.º da LGT fazem igualmente parte os dados de natureza pessoal dos contribuintes, que sejam recolhidos pela AT.

A Constituição da República Portuguesa de 1976 foi a primeira Constituição europeia a consagrar uma norma especial relativa à proteção de dados pessoais.

Trata-se do mencionado artigo 35.º, que, não obstante ter como epígrafe “Utilização da informática”, atualmente prevê não só a proteção de dados pessoais face à informática, mas também dos dados contidos em ficheiros manuais.

Contudo, a consagração constitucional, em 1976, da proteção de dados como direito, foi precedida de legislação relativa a tratamento de dados pessoais aprovada em 1973, designadamente a Lei n.º 2/73, de 10 de Fevereiro (que institui o registo nacional de identificação) o Decreto-Lei n.º 555/73, de 26 de Outubro (que regulamente aquela Lei), e a Lei n.º 3/73, de 5 de Abril (que contém medida relativas à proteção da intimidade da vida privada), diplomas que são apontados como estando na origem, designadamente, do n.º 5 do artigo 35.º da CRP (que proíbe a atribuição de um número nacional único aos cidadãos).

No entanto, apenas com a Lei n.º 10/91, de 29 de abril (LPDI) – que já não se encontra em vigor – foi possível concretizar a proteção dos dados pessoais face à informática, prevista constitucionalmente no mencionado artigo 35.º da CRP.

A Lei n.º 10/91 definia dados pessoais como “*quaisquer informações relativas a pessoa singular identificada ou identificável a pessoa cuja identificação não envolva custos ou prazos desproporcionados*”, e procedeu à criação da Comissão Nacional de Proteção de Dados Pessoais Informatizados (CNPDPPI), entidade pública independente com poderes de autoridade que tinha como atribuição genérica o controlo do processamento automatizado de dados pessoais.

A mencionada Lei n.º 10/91 deu lugar à Lei n.º 67/98, de 26 de outubro (LPD)¹², que delimitava o conceito de dados pessoais no seu artigo 3º, al. a) como: “*qualquer informação, de qualquer natureza e independentemente do respetivo suporte,*

¹² Que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 95/46/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de Outubro de 1995, relativa à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados

incluindo som e imagem, relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («titular dos dados»); é considerada identificável a pessoa que possa ser identificada direta ou indiretamente, designadamente por referência a um número de identificação ou a um ou mais elementos específicos da sua identidade física, fisiológica, psíquica, económica, cultural ou social”.

A entidade de controlo e fiscalização do cumprimento da legislação relativa à proteção de dados pessoais passou então a designar-se Comissão Nacional de Proteção de Dados (CNPd), tendo igualmente sido ampliadas as suas atribuições e competências.

A evolução da legislação relativa à proteção de dados pessoais fez igualmente notar-se ao nível do conceito de dados sensíveis, que nessa medida se encontram sujeitos a restrições de tratamento, dado que na Lei n.º 10/91 eram considerados dados sensíveis os dados pessoais relativos a *“convicções filosóficas ou políticas, filiação partidária ou sindical, fé religiosa ou vida privada”* e a *“origem étnica, condenações em processo criminal, suspeitas de atividades ilícitas, estado de saúde e situação patrimonial e financeira”*, e na LPD passaram a considerar-se como sensíveis apenas os dados pessoais referentes a *“convicções filosóficas ou políticas, filiação partidária ou sindical, fé religiosa, vida privada e origem racial ou étnica, bem como o tratamento de dados relativos à saúde e à vida sexual, incluindo os dados genéticos”*.

A exclusão do conceito de dados sensíveis da *situação patrimonial e financeira*, poderia levar a questionar se a AT ainda trataria dados considerados sensíveis, contudo, mantendo-se na definição os dados relativos à vida privada, entendemos, por tudo quanto supra referimos e acompanhando o entendimento da CNPD, não poderem ser excluídos do elenco de dados tratados pela AT, os dados considerados sensíveis – veja-se, a este respeito a Autorização n.º 8057/2017 disponível em https://www.cnpd.pt/bin/decisoes/Aut/10_8057_2017.pdf, onde se refere que: *“sendo a informação relativa aos rendimentos e situação tributária atinente à vida privada dos titulares, os dados pessoais em causa incluem-se na previsão do n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 67/98, de 26 de outubro, alterada pela Lei n.º 103/2015, de 24 de agosto – Lei de Proteção de Dados LPD”*.

Presentemente encontra-se em vigor nesta matéria, desde 25 de maio de 2018, o Regulamento Geral sobre Proteção de Dados (RGPD) – Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016)¹³.

4.1 A Lei de Proteção de Dados Pessoais

O âmbito de aplicação da LPD reconduzia-se ao tratamento de dados pessoais por meios total ou parcialmente automatizados, e ao tratamento de dados por meios não automatizados contidos em ficheiros manuais ou a estes destinados, sendo igualmente aplicável à videovigilância e outras formas de captação, tratamento e difusão de sons e imagens que permitam identificar pessoas, e ainda ao tratamento de dados que tenham por objetivo a segurança pública, a defesa nacional e a segurança do Estado.

Nos termos desta Lei, consideravam-se dados pessoais *“qualquer informação, de qualquer natureza e independentemente do respetivo suporte, incluindo som e imagem, relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («titular dos dados»); é considerada identificável a pessoa que possa ser identificada direta ou indiretamente, designadamente por referência a um número de identificação ou a um ou mais elementos específicos da sua identidade física, fisiológica, psíquica, económica, cultural ou social”*.

Fora do seu âmbito de aplicação ficavam o tratamento de dados pessoais efetuado por pessoa singular no exercício de atividades exclusivamente pessoais ou domésticas.

O conceito de tratamento de dados pessoais encontrava-se definido no artigo 3.º al. b) do mesmo diploma como *“qualquer operação ou conjunto de operações sobre dados pessoais, efetuadas com ou sem meios automatizados, tais como a recolha, o registo, a organização, a conservação, a adaptação ou alteração, a recuperação, a*

¹³ Retificado pela Retificação de 23.5.2018 e disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2018:127:FULL&from=PT#%FE%FF%00O%00J%00X%000%000%00%002%000%001%00P%00T>.

consulta, a utilização, a comunicação por transmissão, por difusão ou por qualquer outra forma de colocação à disposição, com comparação ou interconexão, bem como o bloqueio, apagamento ou destruição”.

A LPD só era apenas aplicável ao tratamento de dados relativos a pessoas singulares, porém, existem sempre casos de fronteira que podem justificar a atribuição de proteção idêntica. Nesta medida, a CNPD tem entendido que os dados respeitantes aos empresários em nome individual, devem ser considerados pessoais, mesmo quando estejam relacionados com a sua atividade profissional.

Também os dados relativos a pessoas falecidas são entendidos como dados pessoais pela CNPD, designadamente em virtude do disposto no artigo 71.º do Código Civil, que estende a proteção dos direitos de personalidade a pessoas já falecidas (cfr. Deliberação n.º 51/2001, disponível em <https://www.cnpd.pt/bin/orientacoes/DEL51-2001-ACESSO-DADOS-SAUDE.pdf>).

O tratamento de dados pessoais, nos termos da LPD, estava ainda dependente da existência de uma condição de legitimidade, que podia consistir no consentimento do titular dos dados, ou na necessidade do tratamento resultar de alguma das condições legalmente previstas na LPD, de que é exemplo a execução de uma missão de interesse público ou o exercício de uma autoridade pública em que esteja investido o responsável pelo tratamento ou terceiro a quem sejam comunicados os dados.

O artigo 17.º regulava o sigilo profissional referindo nomeadamente que *“os responsáveis do tratamento de dados pessoais, bem como as pessoas que, no exercício das suas funções, tenham conhecimento dos dados pessoais tratados, ficam obrigados a sigilo profissional, mesmo após o termo das suas funções”.*

Contudo, tal não exclui o *dever do fornecimento das informações obrigatórias, nos termos legais.*

A LPD deu lugar ao Regulamento Geral de Proteção de dados, que sumariamente analisaremos em seguida.

4.2 A Lei de Acesso aos Documentos Administrativos

No que se refere a documentos administrativos, dispõe o artigo 268.º, n.º 2 da CRP que os cidadãos têm o direito de acesso aos arquivos e *registos* administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas.

O princípio da administração aberta encontra-se previsto no artigo 17.º do Código do Procedimento Administrativo:

“Artigo 17.º

Princípio da administração aberta

1 - Todas as pessoas têm o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, mesmo quando nenhum procedimento que lhes diga diretamente respeito esteja em curso, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal, ao sigilo fiscal e à privacidade das pessoas.

2 - O acesso aos arquivos e registos administrativos é regulado por lei.”

Por seu turno, a Lei n.º 26/2016, de 22 de Agosto (LADA), que sucedeu à Lei n.º 46/2007, de 24 de agosto, regula o acesso aos documentos administrativos e à informação administrativa, incluindo em matéria ambiental.

O artigo 2.º¹⁴ desta Lei dispõe igualmente sobre o princípio da administração aberta, identificando designadamente os princípios que devem nortear o acesso e reutilização da informação administrativa.

¹⁴ *“Artigo 2.º - Princípio da Administração Aberta*

1 - O acesso e a reutilização da informação administrativa são assegurados de acordo com os demais princípios da atividade administrativa, designadamente os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da colaboração com os particulares.

2 - A informação pública relevante para garantir a transparência da atividade administrativa, designadamente a relacionada com o funcionamento e controlo da atividade pública, é divulgada ativamente, de forma periódica e atualizada, pelos respetivos órgãos e entidades.

3 - Na divulgação de informação e na disponibilização de informação para reutilização através da Internet deve assegurar-se a sua compreensibilidade, o acesso livre e universal, bem como a

Nos termos do seu artigo 18.º um pedido de acesso a documentos administrativos que contenham informação ambiental pode ser indeferido quando a divulgação dessa informação prejudicar a confidencialidade do processo ou da informação, quando essa confidencialidade esteja prevista na lei, designadamente em caso de sigilo fiscal, bem como quando possa prejudicar a confidencialidade das informações comerciais ou industriais, sempre que essa confidencialidade esteja legalmente prevista para proteger um interesse económico legítimo, bem como o interesse público no segredo estatístico, fiscal e bancário.

Sem prejuízo, refere-se desde logo no artigo 1.º que a Lei não prejudica a aplicação do disposto em legislação específica, designadamente quanto ao acesso a informação e documentos abrangidos pelo segredo fiscal, pelo que o acesso aos documentos administrativos deverá ceder perante o dever de confidencialidade fiscal.

Nos termos da LADA, é à Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos (CADA) que cumpre zelar pelo cumprimento das disposições, encontrando-se as suas competências delimitadas no artigo 30.º.

As deliberações da CADA, nomeadamente sobre aplicação de coimas nos processos de contraordenação previstos na LADA, podem ser impugnadas judicialmente, sob a forma de reclamação, a apresentar no prazo de 10 dias a contar da notificação da sua aplicação, dispondo ainda a CADA, previamente à sua remessa para o Ministério Público (MP) junto do Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa, da possibilidade de revogação ou modificação da decisão impugnada (cfr. artigo 36.º da LADA).

No Parecer n.º 20/94 do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República¹⁵ refere-se¹⁶, quanto ao acesso a documentos detidos pela Administração que “o

acessibilidade, a interoperabilidade, a qualidade, a integridade e a autenticidade dos dados publicados e ainda a sua identificação e localização”.

¹⁵

Disponível

em

<http://www.dgsi.pt/pgrp.nsf/7fc0bd52c6f5cd5a802568c0003fb410/0ef09dad1bbc05168025829700354b18?OpenDocument>

¹⁶ Quando ainda vigorava a Lei n.º 65/93, de 26 de agosto, relativa ao acesso aos documentos da administração.

princípio é o de livre acesso; porém, em determinadas áreas sensíveis vigora o princípio inverso, a proibição de acesso salvo se e na medida prevista em «lei» que respeite e hierarquize os interesses em jogo. A intimidade da vida privada é um desses campos sensíveis, e a situação patrimonial insere-se no vasto campo da vida privada. Por conseguinte, os dados referentes à situação patrimonial de um indivíduo, que a Administração tenha recolhido para determinado fim, só podem ser revelados a terceiros - outros sectores da Administração ou particulares -, nos casos previstos na lei, para responder a um motivo social imperioso e na medida estritamente necessária, no justo equilíbrio entre o interesse que postula a revelação e a proteção da intimidade da vida privada. E, se a intimidade da vida privada é inerente à pessoa física, ao indivíduo, nada impedirá que, na prossecução de outros valores, a lei venha a alargar a defesa de acesso a elementos relativos à situação patrimonial das pessoas coletivas, estabelecendo para estas um regime paralelo ao traçado para as pessoas singulares”.

Sobre a necessidade de ponderação de eventuais interesses em confronto quanto à aplicação do sigilo fiscal ou do princípio da administração aberta, entendia Morgado, A. (2004) que, nos termos da lei então vigente, o sigilo fiscal não poderia “ceder perante o regime da Lei n.º 65/93, de 26 de agosto, relativa ao acesso aos documentos da administração, quanto ao acesso de terceiros com interesse direto, pessoal e legítimo, situação que, ainda assim, tenderá a ser pouco frequente. Note-se que não se está aqui perante uma hipótese de cooperação legal da Administração tributária com uma outra entidade pública, porque não está em causa a cooperação com a Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos, mas sim a eventual satisfação de um interesse legítimo de terceiro que, a ocorrer, implicaria, como veremos, a mediação daquela Comissão. Aquela conclusão assenta na impossibilidade de conceder-se prevalência sobre o sigilo fiscal à normais dos nºs 1 e 2 do artigo 8.º daquela Lei, nas quais se estatui que “Os documentos nominativos são comunicados mediante prévio requerimento, à pessoa a quem os dados digam respeito, bem como a terceiros que daquele obtenham autorização escrita (...) ou a terceiros que demonstrem interesse direto, pessoal e legítimo”, acesso este que sempre depende, contudo, de parecer favorável da Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos”.

Atualmente, como se referiu, depreende-se já do disposto no artigo 1.º da Lei n.º 26/2016, de 22 de Agosto, que o acesso aos documentos administrativos deverá ceder perante o dever de confidencialidade fiscal.

4.3 O Regulamento Geral de Proteção de Dados

O Regulamento Geral de Proteção de Dados (Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho de 27 de abril de 2016),¹⁷¹⁸ veio estabelecer “as regras relativas à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados”, defendendo “os direitos e as liberdades fundamentais das pessoas singulares, nomeadamente o seu direito à proteção dos dados pessoais”, tendo revogado a Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de Outubro de 1995.

É aplicável ao “tratamento¹⁹ de dados pessoais por meios total ou parcialmente automatizados, bem como ao tratamento por meios não automatizados de dados pessoais contidos em ficheiros ou a eles destinados”, “efetuado no contexto das atividades de um estabelecimento de um responsável pelo tratamento ou de um subcontratante situado no território da União, independentemente de o tratamento ocorrer dentro ou fora da União”. Aplica-se ainda ao tratamento de dados de titulares residentes no território da União, por um responsável pelo tratamento ou subcontratante não estabelecido na União, quando o tratamento seja relativo a oferta de bens ou serviços a titulares de dados na União, independentemente da exigência de os titulares dos dados procederem a um pagamento ou ao controlo do seu comportamento, que tenha lugar na União.

¹⁷ Retificado em 23.05.2018: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2018:127:FULL&from=PT#%FE%FF%00O%00J%00X%000%000%00%002%000%001%00P%00T>

¹⁸ Em 26.03.2018, o Governo apresentou à Assembleia da República a Proposta e Lei n.º 120/XIII, que Assegura a execução, na ordem jurídica nacional, do Regulamento (UE) 2016/679, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados, que pode ser consultada em <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetailIniciativa.aspx?BID=42368>.

¹⁹ Artigo 4.º, 2) «Tratamento», uma operação ou um conjunto de operações efetuadas sobre dados pessoais ou sobre conjuntos de dados pessoais, por meios automatizados ou não automatizados, tais como a recolha, o registo, a organização, a estruturação, a conservação, a adaptação ou alteração, a recuperação, a consulta, a utilização, a divulgação por transmissão, difusão ou qualquer outra forma de disponibilização, a comparação ou interconexão, a limitação, o apagamento ou a destruição.

É igualmente aplicável ao tratamento de dados por um responsável pelo tratamento estabelecido num lugar em que se aplique o direito de um Estado-Membro por força do direito internacional público (*cfr. artigos 2.º e 3.º*).

No RGPD consideram-se dados pessoais a *“informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («titular dos dados»)”;* sendo considerada identificável *“uma pessoa singular que possa ser identificada, direta ou indiretamente, em especial por referência a um identificador, como por exemplo um nome, um número de identificação, dados de localização, identificadores por via eletrónica ou a um ou mais elementos específicos da identidade física, fisiológica, genética, mental, económica, cultural ou social dessa pessoa singular”*. Desta nova definição de dados pessoais constam agora os dados de localização e identificadores por via electrónica, que não integravam a definição anterior.

São princípios aplicáveis ao tratamento de dados pessoais, nos termos do artigo 5.º do Regulamento, a licitude, lealdade e transparência, a limitação das finalidades, a minimização dos dados, a exactidão, a limitação da conservação e a integridade e confidencialidade.

O tratamento de categorias de dados especiais (dados sensíveis) encontra-se previsto no artigo 9.º, que contém uma proibição genérica do tratamento de *“dados pessoais que revelem a origem racial ou étnica, as opiniões políticas, as convicções religiosas ou filosóficas, ou a filiação sindical, bem como o tratamento de dados genéticos, dados biométricos para identificar uma pessoa de forma inequívoca, dados relativos à saúde ou dados relativos à vida sexual ou orientação sexual de uma pessoa”*, que, nos casos expressamente previstos no n.º 2 do mesmo artigo, pode ser afastada.

Uma das novidades deste Regulamento é a figura do Encarregado da Proteção de Dados (DPO), que é designado pelo responsável pelo tratamento ou pelo subcontratante sempre que:

- a) O tratamento for efetuado por uma autoridade ou um organismo público, excetuando os tribunais no exercício da sua função jurisdicional;
- b) As atividades principais do responsável pelo tratamento ou do subcontratante consistam em operações de tratamento que, devido à sua

natureza, âmbito e/ou finalidade, exijam um controlo regular e sistemático dos titulares dos dados em grande escala; ou

c) As atividades principais do responsável pelo tratamento ou do subcontratante consistam em operações de tratamento em grande escala de categorias especiais de dados nos termos do artigo 9.º e de dados pessoais relacionados com condenações penais e infrações a que se refere o artigo 10.º.

As funções do DPO incluem a informação ao responsável pelo tratamento ou subcontratante, bem como aos trabalhadores que tratem dados, sobre as suas obrigações nos termos do Regulamento e de outras disposições de proteção de dados da União ou dos Estados-Membros, o controlo da conformidade com o Regulamento, com outras disposições de proteção de dados e com as políticas do responsável pelo tratamento ou subcontratante relativas à proteção de dados pessoais, o aconselhamento e controlo da realização da avaliação de impacto sobre a proteção de dados, a cooperação com a autoridade de controlo, sendo o ponto de contacto com esta sobre questões relacionadas com o tratamento, incluindo a consulta prévia, e consulta àquela autoridade sobre qualquer outro assunto.

No caso da Autoridade Tributária, o Encarregado da Proteção de Dados foi designado pelo Despacho n.º 10370/2017, de 29/11/2017.

Em Portugal, a CNPD é a Autoridade Nacional de Controlo de Dados Pessoais, cujo Estatuto e Competências se encontram previstos no Capítulo VI do RGPD.

A Comissão Europeia publicou, em 24.01.2018, a Comunicação do Parlamento Europeu e ao Conselho, contendo as Orientações relativas à aplicação direta do Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados a partir de 25 de maio de 2018/FMT, que pode ser consultada em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A52018DC0043&qid=1517578296944&from=EN>.

5. A CESSAÇÃO DO DEVER DE SIGILO

O n.º 2 do artigo 64.º da LGT elenca taxativamente, as situações em que se pode considerar afastado o dever de confidencialidade previsto no n.º 1.

Vejam os cada uma das situações aí previstas.

5.1 Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária

“2 - O dever de sigilo cessa em caso de:

a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária”

A este respeito refere Morgado, A. (2015) que:

“Como se compreende, não se trata aqui de uma verdadeira exceção ao sigilo fiscal, pois está-se perante uma autorização do próprio beneficiário do mesmo, em sede de direito disponível, para a divulgação da informação que, de outro modo, seria sigilosa. Importa referir, a este propósito, que quando se pretenda aceder a certas vantagens sociais, cujos pressupostos implicam a revelação de informação fiscal sigilosa (ou equivalente), referentes a quem pretenda beneficiar daquelas vantagens, sobre este impende o ónus da autorização, expressa ou implícita, para a revelação da sua situação tributária. Cf., sobre este assunto, GUERREIRO, op. cit., p. 301, 304.

Cf., ainda, n.ºs 1 e 2 do artigo 14.º da Lei Geral Tributária, na redação do artigo 89.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007): “1 - A atribuição de benefícios fiscais ou outras vantagens de natureza social concedidas em função dos rendimentos do beneficiário ou do seu agregado familiar depende, nos termos da lei, do conhecimento da situação tributária global do interessado.

“2 - Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às

normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito".

Integra-se nesta lógica o regime do acesso ao direito e aos tribunais, e nele deve ter-se em consideração o n.º 2 do artigo 8.º-B da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, na redação da Lei n.º 47/2007, de 28 de Agosto: "Em caso de dúvida sobre a verificação de uma situação de insuficiência económica, pode ser solicitado pelo dirigente máximo do serviço de segurança social que aprecia o pedido que o requerente autorize, por escrito, o acesso a informações e documentos bancários e que estes sejam exibidos perante esse serviço e, quando tal se justifique, perante a administração tributária".

Entendemos contudo que, com exceção das situações em que a mesma se encontre legalmente consagrada, a autorização do contribuinte prevista nesta alínea deverá ser dada de forma expressa, podendo ser feita em papel ou via Portal das Finanças. Devendo ainda da declaração do contribuinte resultar de forma inequívoca que o mesmo autoriza que seja revelada a sua situação tributária e eventuais elementos de natureza pessoal em posse da AT, devendo no mais ser referido a que se reporta a autorização em apreço, e identificados não só o contribuinte que autoriza a consulta, como a pessoa que é autorizada a aceder à sua informação.

5.2 Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes

“2 - O dever de sigilo cessa em caso de:

b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes”

No que se refere à aplicabilidade do artigo 64º, nº 2, al. b) da LGT, refere Guerreiro, A. (2001):

“O dever de segredo cessa igualmente em caso de outras disposições legais que consagrem expressamente o dever de cooperação da administração tributária com outras entidades públicas, nos termos da alínea b) do número 2 do presente artigo. A referida alínea não é uma norma de aplicação direta, mas

de remissão para os preceitos legais que afastem, no âmbito dos deveres de cooperação da administração tributária com outras entidades públicas, o dever de segredo fiscal. É indispensável, pois, para a cessação do dever de segredo, a consagração na lei de poderes gerais de acesso por entidades públicas às informações detidas pela administração tributária.” – in Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, páginas 304 e 305.

Nessa medida, para que se considere afastado o dever de confidencialidade ao abrigo desta alínea, será necessário que exista uma norma expressa que preveja a obrigação da AT fornecer os dados.

A título de exemplo, pode indicar-se o Decreto-Lei n.º 92/2004, de 20 de abril que regula a forma, extensão e limites da interconexão a efetivar entre os serviços da administração fiscal e as instituições da segurança social no domínio do acesso e tratamento da informação de natureza tributária e contributiva relevante para assegurar o controlo do cumprimento das obrigações fiscais e contributivas, garantindo a atribuição rigorosa das prestações sociais e a concessão de benefícios fiscais, bem como promovendo a eficácia na prevenção e combate à fraude e evasão fiscal e contributiva no âmbito das respetivas competências.

Tal diploma foi aprovado em concretização da autorização legislativa concedida pelo artigo 47.º da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro, que previa:

“Atribuição e gestão do número de identificação fiscal e cruzamento de dados

1 - Para efeitos de melhorar a eficácia no combate à fraude e à evasão fiscal, fica o Governo autorizado, ouvida a Comissão Nacional de Proteção de Dados, a: [...]

d) Estabelecer a interconexão de dados entre os serviços da administração fiscal e da segurança social por forma a facilitar o acesso recíproco e em tempo real à informação relevante de natureza tributária e contributiva, com o objetivo de assegurar o cumprimento das obrigações contributivas, garantir a atribuição rigorosa de prestações e promover a eficácia do combate à fraude e à evasão fiscal e contributiva, devendo para o efeito delimitar a cooperação às infrações contra a

administração fiscal e contra a segurança social e ao incumprimento de quaisquer obrigações fiscais e contributivas.

2 - O acesso, a comunicação e o tratamento de dados entre as entidades referidas no número anterior realizam-se com cessação do dever do sigilo fiscal e profissional, nos termos do n.º 2 do artigo 64.º da lei geral tributária e do dever de confidencialidade previsto no artigo 76.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro.

3 - A finalidade do tratamento da informação e as categorias dos titulares e dos dados a analisar, bem como as condições da respetiva comunicação e interconexão com as entidades envolvidas, são concretizadas nos termos previstos na Lei n.º 67/98, de 26 de Outubro.”

5.3 Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade

“2 - O dever de sigilo cessa em caso de:

c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade”

Nos termos desta alínea, o dever de confidencialidade fiscal cede em caso de pedidos de acesso a dados ao abrigo de convenção internacional a que o Estado português se tenha vinculado, mas apenas nos casos em que haja reciprocidade.

São exemplo destes instrumentos, a generalidade das Convenções destinadas a evitar a dupla tributação.

Com efeito, o artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património, prevê:

“Artigo 26.º

Troca de informações

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

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

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

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

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

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

4. Se, em conformidade com o disposto neste Artigo, forem solicitadas informações por um Estado contratante, o outro Estado Contratante utiliza os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação constante da frase anterior está sujeita às limitações previstas no número 3, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser

interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples facto de estas não se revestirem de interesse para si, no respetivo âmbito interno.

5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa”.

5.4 Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal

“2 - O dever de sigilo cessa em caso de:

d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e mediante despacho de uma autoridade judiciária, no âmbito do Código de Processo Penal.

[...]

7 - Para efeitos do disposto na alínea d) do n.º 2, e com vista à realização das finalidades dos processos judiciais, incluindo as dos inquéritos em processo penal, as autoridades judiciárias acedem diretamente às bases de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8 - A concretização do acesso referido no número anterior é disciplinada por protocolo a celebrar entre o Conselho Superior da Magistratura, a Procuradoria-Geral da República e a Autoridade Tributária e Aduaneira”

Esta alínea foi alterada recentemente, pela Lei n.º 30/2017, de 30 de maio²⁰, tendo passado a prever que, no âmbito do CPP, o dever de confidencialidade fiscal pode cessar mediante despacho de uma autoridade judiciária.

Nessa ocasião foram igualmente aditados a este artigo os n.ºs 7 e 8, que concretizam a forma como o acesso aos dados reservados deverá ocorrer, prescrevendo-se assim o acesso direto às bases de dados da AT – a regular por

²⁰ Que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva 2014/42/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de abril de 2014, sobre o congelamento e a perda dos instrumentos e produtos do crime na União Europeia.

protocolo entre o Conselho Superior da Magistratura, a Procuradoria-Geral da República e a Autoridade Tributária e Aduaneira – com vista à realização das finalidades dos processos judiciais, incluindo as dos inquéritos em processo penal.

Antes desta alteração, o afastamento do dever de confidencialidade fiscal, fora dos casos expressamente previstos na lei, estava genericamente dependente da aplicação do disposto no artigo 135.º do CPP²¹.

A título de exemplo indicamos a decisão proferida pelo Tribunal da Relação do Porto em acórdão de 23.05.2007, no Processo 0742529:

“A questão a decidir é apenas uma, saber qual o modo legalmente prescrito para quebrar o sigilo sobre a situação tributária do contribuinte.

O Ministério Público sustenta que basta a ordem do Exmo. juiz de instrução criminal. Este entende que perante uma recusa que reputou legítima da administração fiscal resta o caminho do art.º 135º do Código Processo Penal.

Dispõe a Lei Geral Tributária:

Artigo 64º

Confidencialidade

[...]

Do antecedente dispositivo legal resulta que existe dever de sigilo, e que nesse contexto foi legítima a recusa da administração fiscal. Por outro lado, não há disposição especial que excepcione o dever de sigilo

²¹ Artigo 135.º

Segredo profissional

1 - Os ministros de religião ou confissão religiosa e os advogados, médicos, jornalistas, membros de instituições de crédito e as demais pessoas a quem a lei permitir ou impuser que guardem segredo podem escusar-se a depor sobre os factos por ele abrangidos.

2 - Havendo dúvidas fundadas sobre a legitimidade da escusa, a autoridade judiciária perante a qual o incidente se tiver suscitado procede às averiguações necessárias. Se, após estas, concluir pela ilegitimidade da escusa, ordena, ou requer ao tribunal que ordene, a prestação do depoimento.

3 - O tribunal superior àquele onde o incidente tiver sido suscitado, ou, no caso de o incidente ter sido suscitado perante o Supremo Tribunal de Justiça, o pleno das secções criminais, pode decidir da prestação de testemunho com quebra do segredo profissional sempre que esta se mostre justificada, segundo o princípio da prevalência do interesse preponderante, nomeadamente tendo em conta a imprescindibilidade do depoimento para a descoberta da verdade, a gravidade do crime e a necessidade de proteção de bens jurídicos. A intervenção é suscitada pelo juiz, oficiosamente ou a requerimento.

4 - Nos casos previstos nos nºs 2 e 3, a decisão da autoridade judiciária ou do tribunal é tomada ouvido o organismo representativo da profissão relacionada com o segredo profissional em causa, nos termos e com os efeitos previstos na legislação que a esse organismo seja aplicável.

e permita a sua quebra mediante uma ordem da autoridade judiciária, mesmo do juiz de instrução criminal, sendo certo que o ilícito que se investiga, crime de insolvência dolosa, não pertence ao catálogo do art.º 1º da Lei n.º 5/2002, de 11 de Janeiro, que estabeleceu, entre o mais, um regime especial de quebra do segredo profissional.

Argumenta o Ministério Público que o art.º 64º n.º 2 al. d) da LGT manda cessar o dever de sigilo em caso de colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal, o que abre a porta a que o juiz de instrução ordene à administração fiscal a remessa das declarações. Sem sucesso, porém: os termos do Código Processo Penal podem ser os prescritos no seu art.º 135º. Como já vimos existe dever de sigilo, e, nesse contexto, foi legítima a recusa da administração fiscal ao não fornecer as declarações de IRC.

Se o recorrente atentar no caso similar do sigilo bancário, situação em que aceita que tem de se recorrer ao mecanismo previsto no art.º 135º do Código Processo Penal, constatará que a formulação legal é idêntica à da LGT. Assim enquanto no art.º 64º n.º2 da LGT se diz que o dever de sigilo cessa em caso de autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária (...) e colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal, o Regime Geral de Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Dec. Lei n 298/92, de 31 de Dezembro, dispõe no seu art.º 79º n.º2 al. d) que os factos e elementos cobertos pelo dever de segredo só podem ser revelados nos termos previstos na lei penal e de processo penal.

[...]

Resta concluir que existindo dever de sigilo sobre a situação tributária de um contribuinte, se a administração fiscal se recusa a fornecer as declarações de IRC essa recusa é legítima e só pode ser ultrapassada pela intervenção do tribunal superior, nos termos do art.º 135º do Código Processo Penal”.

Sem prejuízo, são exemplos de possibilidade de transmissão de dados cobertos pelo dever de sigilo, o disposto no artigo 60.^{o22} do Decreto-Lei n.º 15/93, de 22 de janeiro e o artigo 2.º da Lei n.º 5/2002²³, de 11 de janeiro.

No que se refere à colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil, entendemos, com Pires, J., Bulcão, G., Vidal, J. & Menezes, M., (2015) que “a invocação da violação do sigilo profissional ou de funcionários públicos, ou do segredo do Estado, é considerada causa legítima de recusa de colaboração com a

²² Artigo 60.º

Prestação de informações e apresentação de documentos

1 - Podem ser pedidas informações e solicitada a apresentação de documentos respeitantes a bens, depósitos ou quaisquer outros valores pertencentes a indivíduos suspeitos ou arguidos da prática de crimes previstos nos artigos 21.º a 23.º, 25.º e 28.º, com vista à sua apreensão e perda para o Estado.

2 - A prestação de tais informações ou a apresentação dos documentos, quer se encontrem em suporte manual ou informático, não podem ser recusados por quaisquer entidades, públicas ou privadas, nomeadamente pelas instituições bancárias, financeiras ou equiparadas, por sociedades civis ou comerciais, bem como por quaisquer repartições de registo ou fiscais, desde que o pedido se mostre individualizado e suficientemente concretizado.

3 - O pedido a que se referem os números anteriores é formulado pela autoridade judiciária competente, devendo, se respeitar a instituições bancárias, financeiras ou equiparadas, ser formulado através do Banco de Portugal.

4 - A individualização e a concretização a que alude o n.º 2 pode bastar-se com a identificação do suspeito ou do arguido.

²³ Artigo 2.º

Quebra de segredo

1 - Nas fases de inquérito, instrução e julgamento de processos relativos aos crimes previstos no artigo 1.º, o segredo profissional dos membros dos órgãos sociais das instituições de crédito, sociedades financeiras, instituições de pagamento e instituições de moeda eletrónica, dos seus empregados e de pessoas que a elas prestem serviço, bem como o segredo dos funcionários da administração fiscal, cedem, se houver razões para crer que as respetivas informações têm interesse para a descoberta da verdade.

2 - Para efeitos da presente lei, o disposto no número anterior depende unicamente de ordem da autoridade judiciária titular da direção do processo, em despacho fundamentado.

3 - O despacho previsto no número anterior identifica as pessoas abrangidas pela medida e especifica as informações que devem ser prestadas e os documentos que devem ser entregues, podendo assumir forma genérica para cada um dos sujeitos abrangidos quando a especificação não seja possível.

4 - Se não for conhecida a pessoa ou pessoas titulares das contas ou intervenientes nas transações é suficiente a identificação das contas e transações relativamente às quais devem ser obtidas informações.

5 - Quando se trate de informações relativas a arguido no processo ou a pessoa coletiva, o despacho previsto no n.º 2 assume sempre forma genérica, abrangendo:

a) Informações fiscais;

b) Informações relativas a contas bancárias ou a contas de pagamento e respetivos movimentos, de que o arguido ou pessoa coletiva sejam titulares ou cotitulares, ou em relação às quais disponham de poderes para efetuar movimentos;

c) Informações relativas a transações bancárias e financeiras, incluindo operações de pagamento e de emissão, distribuição e reembolso de moeda eletrónica, em que o arguido ou a pessoa coletiva sejam intervenientes;

d) Identificação dos outros intervenientes nas operações referidas nas alíneas b) e c);

e) Documentos de suporte das informações referidas nos números anteriores.

6 - Para cumprimento do disposto nos números anteriores, as autoridades judiciárias e os órgãos de polícia criminal com competência para a investigação têm acesso às bases de dados da administração fiscal.

Justiça [alínea c) do n.º 3 do artigo 417.º do CPC], aplicando-se então o regime do processo penal, no que se refere à legitimidade da escusa e à dispensa do dever de sigilo invocado (n.º 4 do artigo 417.º do CPC)”.

E, bem assim que “os dados referidos no n.º 1 do artigo 418.º do CPC, referentes «à identificação, à residência, à profissão e entidade empregadora ou que permitam o apuramento da situação patrimonial de alguma das partes em causa pendente», na medida em que constituem dados de natureza pessoal ou patrimonial, cfr. n.º 1 do artigo 64.º da LGT), consideramos que recai sobre os elementos que constam das bases de dados da administração tributária (e que se refiram à situação tributária do contribuinte ou a dados de natureza pessoal deste) um verdadeiro e específico dever de manutenção de sigilo, por parte dos dirigentes, funcionários e agentes que com eles entrem em contacto, pelo que não se trata de um mero dever geral de confidencialidade que possa ser afastado, nos termos do artigo 418.º do CPC”.

Assim, entendemos que, não estando em causa a simples confidencialidade de dados que se encontrem na disponibilidade de serviços administrativos, e estando antes em causa sigilo profissional ou de funcionários públicos, a recusa de prestação de informações por dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, não pode ser afastada por simples despacho nos termos do artigo 418.º do CPC, antes dependendo do procedimento previsto no processo penal sobre a verificação da legitimidade da escusa e da dispensa do dever de sigilo invocado (n.º 4 do artigo 417.º do CPC).

A este respeito, veja-se o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 22.03.2018, proferido no Processo n.º 1/14.1TBSCR-A.L1-8, em que foi decidido por este tribunal, ao abrigo do disposto no artigo 135.º do CPP, autorizar o levantamento do sigilo fiscal e profissional de funcionária da AT e, conseqüentemente, a prestação de depoimento no processo.

Aí se refere que, nos termos do artigo 417.º do CPC, “*incide sobre qualquer pessoa o dever de colaboração para descoberta da verdade, sejam ou não partes na causa*”, mas que existem situações “*em que é lícito a recusa de colaboração, recusa essa, entre outras, assente no sigilo fiscal*”.

Mais se referindo que *“todos os elementos através dos quais se possa aferir da capacidade tributária do contribuinte são, necessariamente, sigilosos, nomeadamente informações relativas aos seus rendimentos, deduções e despesas, bens, existência de débitos e/ou créditos, declaração de rendimentos, etc”*, podendo o tribunal *“decidir da prestação de testemunho com quebra do segredo profissional sempre que esta se mostre justificada, segundo o princípio da prevalência do interesse preponderante, nomeadamente tendo em conta a imprescindibilidade do depoimento para a descoberta da verdade, a gravidade do crime e a necessidade de proteção dos bens jurídicos – cfr. 135.º/3 CPP”*.

Não obstante existirem casos, em sede de processo civil, em que o legislador afastou diretamente o dever de confidencialidade fiscal – de que são exemplo os artigos 244.º, quanto à citação e 719.º, quanto às diligências prévias à penhora – entendemos que, a própria necessidade de consagração destas regras expressas que permitem à AT fornecer dados que de outra forma estariam cobertas pelo dever de sigilo, reforçam o entendimento aqui defendido.

5.5 Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel

“2 - O dever de sigilo cessa em caso de:

e) Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel”

A possibilidade de afastamento do dever de confidencialidade ao abrigo desta alínea refere-se apenas, como o próprio texto da lei refere, à confirmação do NIF e domicílio fiscal, podendo apenas a AT fornecer às entidades aqui previstas uma resposta negativa ou afirmativa quanto às informações que esta lhe apresente para efeitos de confirmação.

6. A UTILIZAÇÃO DE DADOS RECOLHIDOS PELA AT PARE EFEITOS DE INSTAURAÇÃO E INSTRUÇÃO DE PROCESSOS DISCIPLINARES NOS TERMOS DA LEI GERAL DO TRABALHO EM FUNÇÕES PÚBLICAS

A Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas (LTFP) foi aprovada pela Lei n.º 35/2014, de 20 de junho (alterada pela Retificação n.º 37-A/2014, de 19 de agosto), e o seu artigo 212.º, n.º 1, dispõe em concreto no que se refere à instrução de processos disciplinares, que:

“Artigo 212.º

Instrução do processo

1 - O instrutor faz autuar o despacho com a participação ou queixa e procede à instrução, ouvindo o participante, as testemunhas por este indicadas e as mais que julgue necessárias, procedendo a exames e mais diligências que possam esclarecer a verdade e fazendo juntar aos autos o certificado de registo disciplinar do trabalhador.”

Além da mencionada norma, prevê também o artigo 201.º, n.º 2 da LTFP, no que se refere a atos oficiosos a praticar pelo instrutor que: *“nos casos omissos, o instrutor pode adotar as providências que se afigurem convenientes para a descoberta da verdade, em conformidade com os princípios gerais do processo penal”*.

O mesmo sucedendo no artigo 218.º, n.º 9 da LTFP, onde se prevê que: *“finda a produção da prova oferecida pelo trabalhador, podem ainda ordenar-se, em despacho, novas diligências que se tornem indispensáveis para o completo esclarecimento da verdade”*.

Assim, temos que, no âmbito de um processo disciplinar, o instrutor designado deverá desenvolver as diligências que julgue necessárias e convenientes para a descoberta da verdade, porém, sempre no respeito dos direitos do trabalhador, e em conformidade com os princípios gerais do processo penal.

Nesta medida, poderemos desde logo identificar dois direitos conflituantes: por um lado, o direito do arguido à reserva da sua vida privada (constitucionalmente

consagrado no artigo 26.º da CRP²⁴, e materializado igualmente no artigo 16.º do Código do Trabalho, aplicável *ex vi* artigo 4.º, n.º 1, al. b) da LTFP), e por outro, o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos (previsto no artigo 268.º da CRP, e concretizado no artigo 17.º do CPA.

E, numa situação de conflito entre estes dois direitos constitucionalmente consagrados – o princípio da administração aberta, e o direito à reserva da intimidade da vida privada na sua vertente de confidencialidade fiscal, deverá procurar efetuar-se uma compatibilização entre eles, dando-se maior ênfase a um ou a outro consoante o interesse juridicamente atendível no caso concreto, respeitando-se assim igualmente o previsto no artigo 18.º, n.º 2 da CRP, e, bem assim, no artigo 1.º da Lei n.º 26/2016, de 22 de agosto.

A este respeito refere Rocha, J. (2008)²⁵:

“Já resulta da teoria geral dos direitos fundamentais que, em caso de conflito de dois direitos, o intérprete ou aplicador jurídico deve, num desígnio de concordância prática, procurar harmonizá-los, nunca postergando um ou outro. Ora, uma das matérias que, no âmbito do procedimento tributário, maiores dificuldades de compatibilização suscita é a que se prende com o conflito que pode surgir entre os direitos à informação (artigo 268º da CRP) e o direito à reserva da vida privada (artigo 26º da CRP).

É que, se por um lado, “os cidadãos têm (...) o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos”, por outro, a todos é reconhecido o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar. Assim sendo, quid juris se alguém (como uma entidade policial, um magistrado judicial, um advogado, familiar ou um simples “interessado”) solicita à administração tributária informações sobre a situação de uma determinada pessoa perante o Fisco, ou dados relativos às suas declarações para efeitos de imposto? Deverá ela, ao abrigo do art. 268.º da CRP, solicitar a informação prestada? Ou, pelo contrário, e dando cumprimento ao art. 26.º, deverá recusar-se a prestá-la?

Como dissemos, tudo passa pela compatibilização dos direitos em conflito, e o próprio legislador constituinte aponta nesse sentido ao utilizar a expressão

²⁴ De onde decorre igualmente o direito ao sigilo fiscal dos contribuintes, protegido pelo artigo 64.º da LGT.

²⁵ Lições de Procedimento e Processo Tributário, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2008, pp. 97 e 98.

”sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas às segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas”. Como proceder, então, a essa compatibilização?

Mediante a figura jurídica do sigilo.”

Importa pois, em primeiro lugar, determinar se os dados constantes da base de dados da AT, se encontram cobertos pelo dever de confidencialidade, quando é solicitado o acesso aos mesmos para efeitos de instauração ou instrução de processos disciplinares a trabalhadores em funções públicas.

Relembremos a redação atual do artigo 64.º:

“Artigo 64º

Confidencialidade

1 - Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

2 - O dever de sigilo cessa em caso de:

- a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;*
- b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;*
- c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;*
- d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e mediante despacho de uma autoridade judiciária, no âmbito do Código de Processo Penal;*
- e) Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel.*

3 - O dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária.

4 - O dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

5 - Não contende com o dever de confidencialidade:

a) A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa;

b) A publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividades ou outras, de acordo com listas que a administração tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade.

6 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, considera-se como situação tributária regularizada o disposto no artigo 177.º-A do CPPT.

7 - Para efeitos do disposto na alínea d) do n.º 2, e com vista à realização das finalidades dos processos judiciais, incluindo as dos inquéritos em processo penal, as autoridades judiciárias acedem diretamente às bases de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8 - A concretização do acesso referido no número anterior é disciplinada por protocolo a celebrar entre o Conselho Superior da Magistratura, a Procuradoria-Geral da República e a Autoridade Tributária e Aduaneira”.

No que se refere à delimitação do princípio da confidencialidade, entende igualmente Rocha, J. (2008) que os funcionários da administração tributária “têm acesso a muitos factos, atos e relações que os contribuintes têm de lhes expor para efeitos de cumprimento das suas obrigações tributárias, nomeadamente nas suas declarações, livros de contabilidade, exposições, reclamações, etc., e cuja divulgação poderia implicar sérios prejuízos ao nível dos seus direitos ao bom nome, honra, imagem ou somente privacidade e tranquilidade”²⁶.

²⁶ Ob cit, p. 99.

Assim, diz o citado autor que *“o próprio legislador fiscal (adjetivo) prevê que os “dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar “sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento”.*

Concretizando o mencionado princípio da confidencialidade, Rocha, J. (2008) entende que os *“dados sobre a situação tributária dos contribuintes”* previstos no artigo 64.º da LGT *“serão aqueles que constituam elementos reveladores da sua capacidade contributiva, como os seus rendimentos, as suas despesas, os bens de que são titulares”.*

Quanto aos *“elementos de natureza pessoal”* que se obtenham num procedimento, entende que os mesmos *“dirão respeito àqueles que se encontram abrangidos pela reserva da vida íntima (artigo 26.º da CRP) – que abrange toda a situação financeira – e que não se reconduzam aos primeiros (movimentos bancários, transações bolsistas, contratos provados, etc.)”.*

Para o mesmo autor, *“fora do âmbito do sigilo ficam, assim, quer os dados que não se revejam nas realidades acima descritas, quer os dados que tenham natureza pública, como os que sejam livremente cognoscíveis por outras vias (v.g., registos civil, comercial, predial, etc.)”*, no caso, entendemos, com as ressalvas supra mencionadas.

Assim, caso seja solicitada a emissão de certidão das atividades a nível de cadastro exercidas por determinado trabalhador alvo de processo disciplinar, e para efeitos da sua instrução, entendemos que os elementos requeridos se encontram protegidos pela disposição legal constante do artigo 64.º da LGT.

Com efeito, a inscrição no cadastro da AT para efeitos do exercício de uma determinada atividade profissional (Categoria B de IRS), concretizada através da declaração de início de atividade, permite concluir, nos termos do disposto no artigo 112.º, n.º 1 do CIRS (que não sofreu alterações com a reforma do CIRS aprovada pela Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro), que um determinado sujeito passivo pretende iniciar uma atividade suscetível de produzir rendimentos de tal categoria.

Pelo que, não só a mera inscrição no cadastro para o exercício de uma atividade, deverá ser considerada como protegida pelo sigilo fiscal, mas também o efetivo exercício de uma atividade, será informação igualmente reservada, dado que a mesma conterá inequivocamente informação reveladora da situação tributária dos contribuintes.

Ora, nos termos do artigo 64.º da LGT os dirigentes, funcionários e agentes da AT terão de guardar sigilo quanto aos dados recolhidos, apenas podendo tal dever ceder nas situações especificamente tipificadas na lei, no caso, no n.º 2 do artigo 64.º da LGT.

No que se refere ao dever de confidencialidade, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16.11.2011, proferido no processo n.º 0838/11, prevê o seguinte:

“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 revelados a terceiros - outros setores 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”²⁷.

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9c83ee66d375b29580257953003a2d44?OpenDocument&ExpandSection=1>)

Ora, porque protegidos pelo dever de confidencialidade, importa verificar se os elementos constantes da base de dados da AT poderão ainda assim ser fornecidos para efeitos de instauração ou instrução de processos disciplinares a trabalhadores em funções públicas, designadamente por se verificar, no caso concreto, qualquer das exceções enunciadas no artigo 64.º, n.º 2 da LGT, nomeadamente:

1. Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
2. Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;

²⁷ Sublinhado nosso.

3. Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;
4. Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal, ou
5. Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel.

Com relevância para a situação em apreço, encontramos entre as exceções previstas no n.º 2 do artigo 64.º da LGT, desde logo a mencionada alínea b): “*cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes*”.

Corte Real, P. ²⁸, refere a este respeito que:

“...a obtenção de elementos de tipo informativo ou probatório por via da Administração Fiscal parece que, em primeira linha, deverá estar ligada a uma causa tributária. À Administração Fiscal também incumbe o dever de colaboração com outras entidades públicas”. Porém, refere: “não cabe ao Fisco fornecer elementos de prova acerca da situação dos contribuintes por mais que os detenha, se a razão do pedido de tais elementos não for tributariamente relevante, ou não for suscetível de ser imposta, por razões de interesse superior ao próprio Fisco”²⁹.

No que se refere à aplicabilidade do artigo 64.º, n.º 2, al. b) da LGT, refere Guerreiro, A. (2001)³⁰:

“O dever de segredo cessa igualmente em caso de outras disposições legais que consagrem expressamente o dever de cooperação da administração tributária com outras entidades públicas, nos termos da alínea b) do número 2 do presente artigo. A referida alínea não é uma norma de aplicação direta, mas de remissão para os preceitos legais que afastem, no âmbito dos deveres de

²⁸ Breves Reflexões em Matéria de Confidencialidade Fiscal, in *Ciência e Técnica Fiscal* nº 368, p 13-14.

²⁹ Sublinhado nosso.

³⁰ Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, páginas 304 e 305

cooperação da administração tributária com outras entidades públicas, o dever de segredo fiscal. É indispensável, pois, para a cessação do dever de segredo, a consagração na lei de poderes gerais de acesso por entidades públicas às informações detidas pela administração tributária”.

Não basta assim o mero dever de colaboração entre entidades públicas, que se encontra consagrado em diversos diplomas legais³¹, para legitimar o acesso a dados reservados dos contribuintes, antes sendo necessária a existência de uma norma concreta que habilite uma determinada entidade pública a aceder a dados recolhidos pela AT no âmbito das suas atribuições.

Nem se poderia entender tal previsão de outra forma, dada a excecionalidade das situações que o legislador entendeu elencar para efeitos de afastamento do dever de confidencialidade.

Nesta medida, estando-se perante uma entidade pública, importa verificar se existe norma legal que lhes consagre o acesso à informação solicitada, designadamente se o artigo 212.º da LTFP (ou qualquer outra que consagre poderes para o efeito) permite afastar o dever de confidencialidade.

Se é certo que o mencionado artigo 212.º (à semelhança dos outros artigos da LTFP supra mencionados) contém uma disposição de carácter inquisitório, tendo em vista a descoberta da verdade sobre a prática ou não de uma determinada infração disciplinar, devendo o instrutor desenvolver todas as diligências probatórias que entenda pertinentes (e onde se inclui a recolha de informações junto de outras entidades), a verdade é que ao trabalhador continuam a assistir os direitos de defesa que lhe são legalmente consagrados, e os direitos que igualmente lhe advêm da Constituição.

³¹ Veja-se a título de exemplo o artigo 49.º do CPPT:

“Artigo 49.º

Cooperação de entidades públicas

Estão sujeitos a um dever geral de cooperação no procedimento os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas de utilidade pública”.

E, não se prevendo na LTFP qualquer disposição expressa que permita concluir que o sigilo fiscal deve ceder perante os poderes inquisitórios do instrutor, teremos de concluir que o direito à reserva da intimidade da vida privada do trabalhador, e, conseqüentemente o seu direito ao sigilo fiscal, terá de se considerar superior ao interesse da entidade patronal na instauração ou instrução do processo disciplinar.

Socorrendo-nos das normas do Código de Processo Penal (atenta a natureza sancionatória do processo disciplinar, e a própria remissão do artigo 201.º, n.º 2 da LTFP para os princípios gerais do processo penal) relativas à legalidade das provas, temos que, apenas são admissíveis as provas que não forem proibidas por lei, sendo nulas (não podendo ser utilizadas), as obtidas mediante intromissão na vida privada - artigos 125.º e 126.º do CPP.

Assim, tendo-se concluído que, no caso concreto, o direito constitucional da reserva da vida privada dos trabalhadores deverá prevalecer, a revelação de dados sujeitos a sigilo fiscal para instauração ou instrução de processo disciplinar, constituiria sempre uma intromissão inadmissível na sua vida privada, com a conseqüente nulidade da prova recolhida dessa forma.

Pelo que, no que se refere ao artigo 212.º da LTFP, entendemos que o mesmo não é suficiente para proceder ao afastamento do sigilo fiscal, o que ocorre igualmente em relação aos demais artigos de tal diploma, que conferem ao instrutor de um processo disciplinar, poderes de instrução dos mesmos.

Refira-se ainda, que a própria Administração Tributária, não está legalmente legitimada a utilizar dados fiscais dos seus funcionários para efeitos de instrução de eventuais processos disciplinares, pelo que o que aqui se conclui quanto aos dados requeridos por uma outra entidade pública vale, *mutatis mutandis*, numa situação em que a própria AT tenha necessidade de se socorrer de tais dados para um processo disciplinar instaurado a um seu funcionário, dado que o contrário configuraria uma inaceitável violação do princípio da igualdade, também este constitucionalmente consagrado (artigo 13.º da CRP).

Cumpra ainda referir que os elementos recolhidos não poderão igualmente ser fornecidos ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 2 do artigo 64.º da LGT

(colaboração com a justiça nos termos do CPC e do CPP), uma vez que a entidade pública em causa, não obstante se encontrar investida de poderes inquisitórios no âmbito da condução dos processos disciplinares, não poderá ser considerada um órgão judicial, nem aos mesmos poderá ser equiparada para este efeito, dado que nenhuma previsão legal lhe confere tal estatuto.

Face ao exposto, teremos de concluir pela inexistência de norma habilitante que permita, de acordo com o disposto no artigo 64.º, n.º 2, al. b) da LGT, afastar o dever de confidencialidade fiscal previsto no n.º 1 do mesmo artigo, não podendo, salvo melhor opinião, os elementos solicitados, ser fornecidos pelos serviços da AT, a menos que para tal efeito o contribuinte dê o seu consentimento expresso, nos termos do artigo 64.º, n.º 2, al. a) da LGT.

Acresce ainda que, como se refere no Parecer do Conselho Consultivo da PGR PGR00003249, no âmbito de um processo disciplinar instaurado a trabalhadores da AT no ano de 2012, para averiguação sobre acumulação ilegal de funções, foi emitido pela AT o Parecer n.º 47/2013, na sequência do qual o Senhor Diretor-Geral veio solicitar junto da PGR, em 09.04.2013, a emissão de parecer *“sobre a possibilidade de derrogação do dever geral de confidencialidade prescrito no artigo 64.º da Lei Geral Tributária para efeitos de promoção do impulso processual disciplinar relativamente a funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira”*.

Nessa sequência foi emitido o mencionado Parecer PGR00003249, onde se concluiu que:

“O Estatuto Disciplinar dos trabalhadores que exercem funções públicas não contempla qualquer autorização de acesso, por parte da entidade instrutora ou decisora, a elementos sujeitos a segredo fiscal ou a qualquer outro segredo profissional.

[...]

Não decorre, portanto, do artigo 36.º do Estatuto Disciplinar a extensão ao procedimento disciplinar do regime legal da quebra do segredo profissional especificamente previsto no CPP para a investigação das infrações penais (artigos 135.º, n.º 3, e 136.º, n.º 2).

Com efeito, o CPP visa a investigação e o julgamento de infrações de natureza penal, conceito este que não abrange as infrações de natureza

administrativa, e designadamente as de natureza disciplinar ou o ilícito de mera ordenação social.

Como refere Figueiredo Dias, o ilícito disciplinar não é simplesmente um minus mas verdadeiramente um aliud relativamente ao ilícito penal, distinguindo-se deste por ser um ilícito interno, exclusivamente virado para o serviço, que se constitui mesmo que não ocorra um abalo da autoridade estadual ou da Administração, esgotando a sua função e finalidade no asseguramento da funcionalidade, da integridade e da confiança do serviço público.

Também o ilícito de mera ordenação social se distingue, no plano material, do ilícito penal. No correspondente processo, regulado no Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de outubro, expressamente se consigna a não permissão de utilização de provas que impliquem a violação de segredo profissional, e ainda das que colidam com a reserva da vida privada, a não ser com o consentimento de quem de direito (artigo 42.º).

Ora, as leis restritivas de direitos, liberdades e garantias, para além de terem obrigatoriamente que ser consentidas pela própria Constituição, devem obedecer a pressupostos e apresentar características de natureza marcadamente delimitadora.

Embora tal não resulte expressamente do texto constitucional, as leis restritivas, atenta a sua natureza excecional e em função do princípio da reserva de lei formal, têm de apresentar um suficiente grau de determinação, bem como uma densificação adequada a não permitir espaços significativos de regulação ou de decisão. Deverão, nomeadamente, designar expressamente os direitos que visam restringir, por referência aos preceitos ou princípios constitucionais em que repousam.

*Na dúvida, os direitos devem prevalecer sempre sobre as restrições (princípio *in dubio pro libertate*), devendo as leis restritivas ser interpretadas, senão restritivamente, pelo menos sem recurso à interpretação extensiva e à analogia.*

Para além disso, as restrições deverão ater-se exclusivamente aos fins para que legalmente foram estabelecidas sendo inadmissível qualquer desvio na sua concreta aplicação que não tenha expressa previsão normativa.

Não decorre, pois, do artigo 36.º do Estatuto Disciplinar a permissão legal para que a AT, para efeitos de procedimento disciplinar contra trabalhadores ao seu serviço, aceda a informações abrangidas pelo segredo fiscal”.

Tendo ainda o referido Conselho Consultivo concluído que, mesmo que um órgão com competência disciplinar se depare fortuitamente no decurso de um procedimento tributário com informações que indiciem a prática de uma infração disciplinar por parte de um trabalhador ao serviço da mesma entidade, não poderá instaurar com base nelas qualquer procedimento.

Caso o faça, a prova é considerada nula, e poderá incorrer em responsabilidade criminal ou contraordenacional e disciplinar.

CONCLUSÃO

- a) O dever de sigilo fiscal tem fundamento na Constituição da República Portuguesa (CRP), nomeadamente nos artigos 26.º e 35.º, encontrando-se concretizado no artigo 64.º da LGT.
- b) Estão abrangidos pelo dever de sigilo, os dirigentes, funcionários e agentes da Administração Tributária, comunicando-se o mesmo a quem obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, ao abrigo de qualquer das derrogações legalmente previstas ao mesmo, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária.
- c) Do artigo 64.º da LGT não resulta que a generalidade dos trabalhadores da AT possa aceder a todas as informações que integram a base de dados da AT, antes dependendo o acesso a informação reservada, de competência específica para intervir num determinado procedimento.
- d) A violação do dever de confidencialidade fiscal pode ser sancionada a título de crime ou contraordenação, nos termos, respectivamente, dos artigos 91.º e 115.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).
- e) O dever de confidencialidade fiscal tem uma dupla vertente, nele se incluindo não só *os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes*, como *os elementos de natureza pessoal que se obtenham no procedimento*.
- f) No que se refere à situação tributária, entendemos que se encontram abrangidos pelo dever de confidencialidade *todos os dados recolhidos pela AT que se destinem a apurar a situação tributária dos contribuintes*”, ficando contudo de fora os dados que tenham natureza pública, nomeadamente os que sejam sujeitos a registo comercial, predial, automóvel ou civil (na estrita medida em que os mesmos sejam públicos por via registal).
- g) Quanto aos dados de natureza pessoal recolhidos pela AT é agora aplicável, desde 25.05.2018, o RGPD, que considera dados pessoais a “*informação relativa*

a uma pessoa singular identificada ou identificável («titular dos dados»); sendo considerada identificável “uma pessoa singular que possa ser identificada, direta ou indiretamente, em especial por referência a um identificador, como por exemplo um nome, um número de identificação, dados de localização, identificadores por via eletrónica ou a um ou mais elementos específicos da identidade física, fisiológica, genética, mental, económica, cultural ou social dessa pessoa singular”.

- h) O n.º 2 do artigo 64.º da LGT elenca taxativamente, as situações em que se pode considerar afastado o dever de confidencialidade previsto no n.º 1 do mesmo artigo.
- i) A autorização do contribuinte, enquanto causa de afastamento do dever de confidencialidade deve ser dada de forma expressa, podendo ser feita em papel ou via Portal das Finanças, tendo de resultar de forma inequívoca que o mesmo autoriza que seja revelada a sua situação tributária e eventuais elementos de natureza pessoal em posse da AT, devendo no mais ser referido a que se reporta a autorização em apreço, e identificados não só o contribuinte que autoriza a consulta, como a pessoa que é autorizada a aceder à sua informação.
- j) Para que o dever de confidencialidade se considere afastado ao abrigo da previsão de cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes, será necessário que exista uma norma expressa que preveja a obrigação da AT fornecer os dados.
- k) No caso de Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade pode igualmente ficar afastado o dever de confidencialidade, sendo disso exemplo, a generalidade das Convenções destinadas a evitar a dupla tributação.
- l) No caso da colaboração com a justiça mediante despacho de uma autoridade judiciária, no âmbito do Código de Processo Penal, prevê-se o acesso direto às bases de dados da AT - a regular por protocolo entre o Conselho Superior da

Magistratura, a Procuradoria-Geral da República e a Autoridade Tributária e Aduaneira – com vista à realização das finalidades dos processos judiciais, incluindo as dos inquéritos em processo penal.

- m) No caso da colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil, entendemos que, não estando em causa a simples confidencialidade de dados que se encontrem na disponibilidade de serviços administrativos, e estando em causa sigilo profissional ou de funcionários públicos, a recusa de prestação de informações por dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, não pode ser afastada por simples despacho nos termos do artigo 418.º do CPC, antes dependendo do procedimento previsto no processo penal (artigo 135.º do CPP) acerca da verificação da legitimidade da escusa e da dispensa do dever de sigilo invocado (n.º 4 do artigo 417.º do CPC).
- n) Finalmente, no que se refere à possibilidade de confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel, refere-se que apenas é apenas possível proceder à confirmação do NIF e domicílio fiscal, podendo tão só a AT fornecer às entidades aqui previstas uma resposta negativa ou afirmativa quanto às informações que estas lhe apresentem para efeitos de confirmação.
- o) O artigo 212.º da LTFP, a par de outras normas do mesmo diploma, confere ao instrutor poderes inquisitórios no âmbito de tais processos, concluindo-se que, no âmbito de um processo disciplinar, o instrutor designado deverá desenvolver as diligências *que julgue necessárias* e convenientes *para a descoberta da verdade*, porém, sempre no respeito dos direitos do trabalhador, e *em conformidade com os princípios gerais do processo penal*.
- p) O direito constitucionalmente protegido à reserva da vida privada (artigo 26.º da CRP), de onde decorre o direito ao sigilo fiscal dos contribuintes, pode, em determinadas situações, colidir com outros direitos constitucionais, como é o caso do direito de acesso aos arquivos e registos administrativos (artigo 268.º, n.º 4 da CRP), pelo que, nessas situações deverá procurar efetuar-se uma compatibilização entre eles, dando-se maior ênfase a um ou a outro consoante o interesse juridicamente atendível no caso concreto, respeitando-se assim

igualmente o previsto no artigo 18.º, n.º 2 da CRP, bem como no artigo 1.º da Lei n.º 26/2016, de 22 de agosto.

- q) A inscrição no cadastro da AT para efeitos do exercício de uma determinada atividade profissional (no caso concreto de Categoria B de IRS), concretizada através da declaração de início de atividade, permite concluir, nos termos do disposto no artigo 112.º, n.º 1 do CIRS (que não sofreu alterações com a reforma do CIRS aprovada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro), que um determinado sujeito passivo pretende iniciar uma atividade suscetível de produzir rendimentos de tal categoria.
- r) Não só a mera inscrição no cadastro para o exercício de uma atividade deverá ser considerada como protegida pelo sigilo fiscal, como também a informação sobre o efetivo exercício de uma determinada atividade, dado que a mesma conterà inequivocamente informação reveladora da situação tributária dos contribuintes.
- s) Nos termos do artigo 64.º da LGT os dirigentes, funcionários e agentes da AT terão de guardar sigilo quanto aos dados recolhidos sobre a situação tributária e pessoal dos contribuintes, apenas podendo tal dever ceder nas situações especificamente tipificadas na lei, no caso, no n.º 2 do artigo 64º da LGT, sendo que, no caso concreto, importa verificar se os elementos poderão ser fornecidos designadamente ao abrigo da sua alínea b) *“cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes”*, para o que terá de existir *“norma expressa que declare a prevalência dos deveres gerais de cooperação de terceiros sobre a confidencialidade dos dados relativos à situação tributária dos contribuintes”*.
- t) Neste âmbito, conclui-se que as normas da LTFP que atribuem funções inquisitórias aos instrutores dos processos disciplinares, não são suficientes para afastar o dever de confidencialidade em matéria fiscal, sempre que não haja consentimento do titular dos dados, sendo que qualquer dado fornecido pela Administração Tributária sem o devido consentimento do seu titular, nunca poderia ser utilizado como prova, que ficaria ferida de nulidade.

- u) A própria Administração Tributária, não está legalmente legitimada a utilizar dados fiscais dos seus funcionários para efeitos de instrução de eventuais processos disciplinares, pelo que o que aqui se conclui quanto aos dados requeridos por outras entidades públicas vale, *mutatis mutandis*, numa situação em que a própria AT tenha necessidade de se socorrer de tais dados para um processo disciplinar instaurado a um seu funcionário, já que o contrário configuraria uma inaceitável violação do princípio da igualdade, também este constitucionalmente consagrado (artigo 13.º da CRP).
- v) Concluindo-se assim pela inexistência de norma legal que permita, de acordo com o disposto no artigo 64.º, n.º 2, al. b) da LGT, afastar o dever de confidencialidade fiscal previsto no n.º 1 do mesmo artigo, não podendo, salvo melhor opinião, os elementos recolhidos pela AT, ser fornecidos pelos seus serviços, a menos que para tal efeito o contribuinte dê o seu consentimento expresso, nos termos do artigo 64.º, n.º 2, al. a) da LGT.
- w) Como decorre do Parecer PGR00003249, no âmbito de um processo disciplinar instaurado a trabalhadores da AT no ano de 2012, para averiguação sobre acumulação ilegal de funções, foi emitido o Parecer n.º 47/2013, na sequência do qual o Senhor Diretor Geral da AT veio solicitar junto da Procuradoria-Geral da República em 09.04.2013, a emissão de parecer *“sobre a possibilidade de derrogação do dever geral de confidencialidade prescrito no artigo 64º da Lei Geral Tributária para efeitos de promoção do impulso processual disciplinar relativamente a funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira”*.
- x) Também nesse parecer entendeu o Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República não decorrer Estatuto Disciplinar qualquer autorização de acesso a elementos cobertos pelo sigilo fiscal, bem como qualquer extensão ao procedimento disciplinar do regime legal da quebra do segredo profissional previsto no Código de Processo Penal para a investigação das infrações penais.
- y) Tendo ainda o referido Conselho Consultivo concluído que, mesmo que um órgão com competência disciplinar se depare fortuitamente no decurso de um procedimento tributário com informações que indiciem a prática de uma infração

disciplinar por parte de um trabalhador ao serviço da mesma entidade, não poderá, instaurar com base nelas qualquer procedimento.

z) Caso o faça, a prova é considerada nula, e poderá incorrer em responsabilidade criminal ou contraordenacional e disciplinar.

aa) Uma qualquer decisão de gestão que venha a ser considerada nula por ter sido formulada utilizando dados sigilosos protegidos, corresponde a uma errada gestão fiscal, pondo em causa o esforço e a alocação dos recursos efetuada, implicando subsidiariamente custos adicionais com despesas judiciais de *compliance* e gestão do dano verificado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Corte Real, P.** *Breves Reflexões em Matéria de Confidencialidade Fiscal*, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 368
- Guerra, A. (2001).** *A Lei de Proteção de dados pessoais*, in *Direito da Sociedade da Informação*, Coimbra: Coimbra Editora
- Guerreiro, A. (2001).** *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros
- Morgado, A. (2015).** *Sigilo Fiscal em Portugal*, in *Sigilos Bancário e Fiscal*, Homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves, Editora Fórum
- Morgado, A. (2004).** *O Sigilo Fiscal*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Julho-Dezembro 2004 (n.º 414).
- Pinheiro, A. (2015).** *Privacy e Protecção de Dados Pessoais: a construção dogmática do direito à identidade informacional*. Lisboa, AAFDL
- Pires, J., Bulcão, G., Vidal, J. & Menezes, M., (2015).** *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Almedina
- Ribeiro, P. (2011).** *Dados Bancários Enquanto Dados Sensíveis*, Tese de Mestrado em Direito Ciências Jurídico-Políticas, FDUP
- Rocha, J. (2008).** *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora
- Sanches, S., & Matos, A., (2005).** *Introdução ao Processo de Execução Fiscal Municipal*, Revista Fiscalidade
- Sarmiento e Castro, C. (2005).** *Direito da Informática, Privacidade e Dados Pessoais*. Almedina

Venâncio, P. (2011). *Lei do Cibercrime - Anotada e Comentada*. Coimbra Editora

Venâncio, P. (2007). *A previsão constitucional da utilização da Informática*. Revista de Estudos Politécnicos, Vol. V, n.º 8

Warren, S., & Brandeis, L. (1890). *The Right to Privacy*. Harvard Law Review, Vol. 4, n.º 5

WEBGRAFIA

Sites consultados

- www.dgsi.pt
- www.cnpd.pt
- www.cada.pt
- <http://curia.europa.eu/>
- www.tribunalconstitucional.pt

Trabalhos publicados online

Lah, F. (2008). *Are IP Addresses “Personally Identifiable Information”?* I/S: a journal of law and policy for the information society

Santos, J. (2005). *Informação estatística e acesso a base de dados fiscais - vantagens, limites e desafios (ou “A questão recorrente do sigilo fiscal”).* Seminário “Princípios do segredo estatístico”.

Revista Fórum de Proteção de Dados (CNPD)

Jurisprudência e Doutrina

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0838/11 de 16.11.2011
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 256/2002, de 12 de junho
- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 22.03.2018, Processo n.º 1/14.1TBSCR-A.L1-8
- Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 23.05.2007, Processo n.º 0742529
- Deliberação n.º 51/2001 da Comissão Nacional de Proteção de Dados
- Deliberação n.º 632/2016 da Comissão Nacional de Proteção de Dados
- Deliberação n.º 922/2016 da Comissão Nacional de Proteção de Dados
- Deliberação n.º 569/2015 da Comissão Nacional de Proteção de Dados
- Deliberação n.º 241/2014 da Comissão Nacional de Proteção de Dados
- Parecer n.º 176/2015 da Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos

- Parecer n.º 89/2015 da Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos
- Cunha, A. et al (2013), *Parecer n.º 7/2013*, Procuradoria-Geral da República, Diário da República, 2.ª série, n.º 203, 16 de outubro de 2015, pp. 29821-29834
- Parecer n.º 3249, Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República
- Parecer n.º 7/2013, Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República
- Parecer n.º 20/94, Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República
- Conclusões do Advogado-Geral Manuel Campos Sánchez-Bordona, apresentadas em 12 de maio de 2016, Processo C-582/14, Patrick Breyer contra Bundesrepublik Deutschland