



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Os Limites ao Planeamento Fiscal no contexto da DAC 6

Problemas suscitados pela sua transposição

Paulo Sérgio Monteiro Abelha

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Os Limites ao Planeamento Fiscal no contexto da DAC 6

Problemas suscitados pela sua transposição

Paulo Sérgio Monteiro Abelha

Orientador: Professor Doutor Tomás Maria Cantista de Castro Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022

A ideia não é viver para sempre, mas sim criar algo que o faça.

Andy Warhol

Agradecimentos

Ao Professor Doutor Tomás Cantista Tavares,

À minha mãe, irmã e avós maternos,

À Marina,

Aos meus amigos.

Resumo

O presente estudo procura analisar a Lei 26/2020, de 21 de julho, para, a partir dela, enumerar os problemas contidos e verificar se os mesmos redundam numa falha de compatibilização do legislador fiscal aquando da adoção do regime de comunicação obrigatória de mecanismos de planeamento fiscal.

O ponto de partida da dissertação é a Diretiva 2018/822 (EU) que consiste no diploma internacional que deu lugar à Lei 26/2020 após transposição para o OJ nacional. Depois de verificados os objetivos e as vantagens e desvantagens dos referidos diplomas, confrontaremos o segundo com o princípio da não autoincriminação e com o regime do segredo profissional dos advogados previsto no EOA, dois dos problemas enumerados e aos quais daremos uma maior atenção.

O escopo final será sempre o de perceber se aqueles entraves são meramente aparentes ou, se, de facto, se verifica uma incompatibilidade entre eles e a Lei, de tal forma que a última não deveria vigorar no OJ português nos termos em que a mesma se encontra.

Embora guardemos, ainda, um espaço proveitoso para uma comparação entre a transposição feita por Portugal e aquela realizada pelo nosso país vizinho, Espanha, assim como um local próprio para abordar a temática de acordo com a jurisprudência nacional e internacional, não nos comprometeremos a encontrar uma solução definitiva para aqueles inconvenientes, mas tão só a fazer uma apreciação crítica sobre os mesmos. Não obstante isso, tentaremos dar um pequeno contributo para uma futura alteração e, quem sabe, correção.

Será sempre crucial ter presente de que se trata de uma questão deveras recente no mundo jurídico.

Palavras-Chave: Planeamento Fiscal; Diretiva; DAC 6; Transposição; Princípio da Não Autoincriminação; Advogado; Segredo Profissional; Deveres de Colaboração;

Abstract

The current study seeks to analyse the Law 26/2020, of 21 July, in order to enumerate the problems contained and check if those same problems result in a compatibility failure of the tax legislator when adopting the regime of mandatory communication of tax planning mechanisms.

With this in mind, the starting point of this dissertation is the Directive 2018/822 (EU), which consists in the international diploma that gave place to its transposition into the national legal system through the Law 26/2020. After studying the goals and the advantages and disadvantages of the mentioned diplomas, we will confront the second one with the non-self-incrimination principle and with the professional confidentiality regime for lawyers, consecrated in the EOA, two of the problems listed and to which we will pay greater attention.

This said, our final aim will always be to understand if those obstacles are merely apparent or, if, in fact, there is an incompatibility between them and the Law, in such way that the latter should not be in force in the Portuguese legal system.

Although we still save a convenient space to compare the transposition carried out by Portugal and that carried out by our neighbour country Spain, as well as a proper place to approach the theme in accordance with national and international jurisprudence, we will not undertake to find a definitive solution to those inconveniences, but only to make a critical assessment of them. Nevertheless, we will try to make a small contribution to a future change and, who knows, a future correction.

It will always be crucial to be aware that the matter is quite recent in the legal world.

Keywords: Tax Planning; Directive; DAC 6; Transposition; Non-Self-Incrimination Principle; Lawyer; Professional Secret; Collaboration Duties;

Índice

Lista de Siglas e Abreviaturas	10
1 Introdução.....	12
2 Análise da Diretiva 2018/822 (UE) – DAC 6	14
3 Análise da Lei 26/2020 em confronto com a DAC 6	17
4 Objetivos da Diretiva.....	20
5 Prós e Contras do dever de comunicação	21
6 O problema da autoincriminação	24
7 Dever de sigilo dos advogados	28
7.1 Contextualização do Dever	28
7.2 Tutela Constitucional.....	29
7.3 Sigilo Legal <i>versus</i> Sigilo Contratual	31
7.4 Quebra do segredo	32
7.5 Obrigação subsidiária de comunicação.....	33
8 Análise de Jurisprudência.....	34
9 A transposição do ordenamento jurídico espanhol.....	36
10 Resposta crítica ao problema.....	38
10.1 Autoincriminação.....	38
10.2 Segredo Profissional	39
11 Apreciação das conclusões emitidas no processo C-694/20	41
12 Contribuição para uma futura alteração	43
13 Conclusão	44
Referências Bibliográficas.....	46
Livros e Artigos Científicos.....	46
Documentos Eletrónicos	48
Dissertações	51

Jurisprudência	52
Jurisprudência Nacional	52
Jurisprudência Internacional	53

Lista de Siglas e Abreviaturas

Ac.	Acórdão
Acs.	Acórdãos
AF	Administrações fiscais
AG	Advogado Geral do Tribunal de Justiça da União Europeia
Al.	Alínea
Als.	Alíneas
Art.º	Artigo
Arts.º	Artigos
AT	Administração Tributária e Aduaneira
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CC	Código Civil
CDFUE	Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia
CE	Comissão Europeia
CEDH	Convenção Europeia dos Direitos do Homem
CEE	Comunidade Económica Europeia
CP	Código Penal
CRP	Constituição da República Portuguesa
DAC 6	Sexta alteração à Diretiva 2011/16 (UE), de 15 de fevereiro de 2011
EM	Estado-Membro
EOA	Estatuto da Ordem dos Advogados, Lei 145/2015, de 9 de setembro
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MP	Ministério Público
N.º	Número

Ns.º	Números
OA	Ordem dos Advogados
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento
OJ	Ordenamento Jurídico
P.	Página
PF	Planeamento Fiscal
PP.	Páginas
Proc.	Processo
SS.	Seguintes
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TC	Tribunal Constitucional
TCA	Tribunal Central Administrativo
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TRL	Tribunal da Relação de Lisboa
UE	União Europeia
Vol.	Volume

1 Introdução

As estratégias de planeamento fiscal¹ são cada vez mais sofisticadas, abrangendo quase sempre mais do que uma jurisdição, para, dessa forma, alcançar maiores economias de imposto.

Com a maior e mais fácil mobilidade de pessoas e capitais, o uso de mecanismos artificiosos levanta enormes adversidades para os Estados que não conseguem garantir as suas receitas fiscais, sendo impedidos de fazer uma aplicação de políticas fiscais de crescimento e, conseqüentemente, gerar uma evolução do país a esse nível. Essas estruturas de planeamento são fortalecidas pelos ajustamentos que vão sendo feitos para escapar às contramedidas efetuadas pelas AF a fim de se defenderem das estratégias dos contribuintes.

Neste contexto, é crucial que os Estados consigam garantir uma regular e completa troca de informações para permitir às autoridades reagir prontamente e colmatar as lacunas existentes na legislação interna, garantindo os erários expectados.

Nos últimos anos, tem havido uma certa mestria do legislador, nacional e internacional, que começou a introduzir uma mudança de paradigma no sistema fiscal no que toca à transparência fiscal. Enquanto noutros tempos o relacionamento entre as AF e os contribuintes se pautava por uma unilateralidade e por muito pouca reciprocidade, atualmente o mesmo já não acontece. A exigência agora é outra. Tem-se procurado, cada vez mais, uma atitude de cooperação mútua entre a AT e os contribuintes, participando estes últimos nos desafios propostos de forma voluntária, emergindo daí uma colaboração jamais antes sentida.

É, então, num ambiente de prevenção quanto à erosão das receitas e de combate à fraude e evasão fiscais que surge a Diretiva 2018/822 (UE), de 25 de maio², constituindo

¹ O PF consiste num conjunto de operações ou estratégias levadas a cabo por particulares ou empresas com o objetivo de obter poupanças fiscais, podendo essas ser legítimas ou ilegítimas e, neste último caso, agressivas ou abusivas.

Marta Caldas define e tipifica as diferentes formas de PF, in CALDAS, Marta (2017), *O conceito de planeamento fiscal agressivo: Novos limites ao planeamento fiscal?*, Almedina, Capítulo IV, pp. 107 a 139. Também Ana Paula Dourado o faz, embora com um enfoque maior no PF agressivo, in DOURADO, Ana Paula (2015), “Aggressive Tax Planning in EU Law and in the light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Action 2 and 6”, *Intertax*, Vol. 43, n.º 1, p. 43.

² Ao longo da Dissertação qualquer referência a “Diretiva” deve considerar-se feita para esta Diretiva.

esta a sexta alteração à Diretiva 2011/16 (UE), totalmente influenciada pela Ação 12 do Plano BEPS³, naquilo que, comumente, se designa DAC 6.

Nesta alteração mais recente consta um regime de comunicação obrigatória quanto a esquemas de PF transfronteiriços potencialmente agressivos, cabendo esse dever de comunicação aos intermediários financeiros desses mesmos mecanismos.

Ora, contudo, por razões de adequação, facilidade e devido ao múltiplo dinamismo das operações de PF, torna-se impossível prever especificamente normas para cada um dos tipos de esquemas desenvolvidos, pelo que, de forma a facilitar todo o processo, abrangeu-se todos eles de uma forma genérica. Portanto, a DAC 6, através de um só regime e mediante uma lista de elementos vagos e indeterminados suscetíveis de serem considerados indícios de evasão ou de outras práticas abusivas, as designadas “caraterísticas-chave”, o legislador conseguiu incluir uma multiplicidade de estratégias cujo seu conhecimento deve ser dado à AT.

Como é natural por se tratar de uma Diretiva, a mesma foi transposta para o OJ interno. No entanto, há que ter em mente que esta troca de informações se baseia nos interesses dos Estados e, uma vez que esta política é também adotada por eles, havendo potenciais prejudicados, provavelmente serão os seus destinatários. Nesse sentido, a Lei 26/2020, principal diploma objeto de estudo da nossa investigação, motivou díspares críticas em Portugal pelas mais diversas entidades.

A presente dissertação versa exatamente sobre alguns desses problemas suscitados, visando montar toda uma apreciação crítica sobre eles, de forma que o leitor possa refletir e, *quicá*, proceder a alterações se tiver legitimidade e interesse para isso. Note-se que a nossa investigação terminou no dia 31 de agosto de 2022, logo, toda a análise contida na presente dissertação resume-se aos elementos e às informações de conhecimento público possuídas até essa data.

Cabe, porém, sublinhar que o escopo final da dissertação não consiste na resolução dos problemas encontrados, embora tenhamos uma pequena proposta de ajuste.

³ Diz respeito a uma iniciativa entre o G20 (os vinte países com maiores economias mundiais) e a OCDE para combater, em termos internacionais, a erosão das bases tributárias de cada Estado, originada, principalmente, pela transferência de lucros para países sujeitos a menores tributações.

2 Análise da Diretiva 2018/822 (UE) – DAC 6

A importância do intercâmbio de informações foi reconhecida como uma prioridade política em 1998 na discussão sobre os efeitos negativos de “práticas tributárias prejudiciais” e paraísos fiscais, e ganhou de novo realce em 2008 quando vários escândalos de evasão fiscal eclodiram. É, no entanto, em 2011, com o surgimento da Diretiva 2011/16 (UE), que revogou e substituiu a Diretiva 77/799 / CEE⁴, que a troca de informações começou a ganhar mais força. Desde então, aquela Diretiva já foi alterada seis vezes, reforçando os meios suscetíveis de serem utilizados pelas autoridades fiscais para reagir ao PF agressivo⁵.

Na alteração mais recente, a DAC 6, foi adicionado o art.º 8 - AB, naturalmente o artigo mais importante da Diretiva por uma razão evidente. É este artigo que regula quem está obrigado à comunicação da informação e a forma como se deverá proceder a ela.

Debruçar-nos-emos, adiante, com maior pormenor e rigor sobre o tema.

A Diretiva em estudo veio alterar aquela que a precedeu⁶ procurando gerar uma maior transparência fiscal e combater as estruturas de PF cada vez mais sofisticadas, estabelecendo duas obrigações para os EM cujo seu desenvolvimento inclui a tomada de medidas necessárias para o cumprimento do conteúdo estatuído por ela. Primeiramente, a Diretiva origina uma obrigação de comunicação imposta a todos os intervenientes que estão habitualmente envolvidos na conceção, comercialização, organização ou administração da aplicação de uma operação transfronteiriça a comunicar, ou de uma série dessas operações, bem como àqueles que prestam assistência ou aconselhamento⁷. Note-se que a própria Diretiva define aquilo que se deve entender por “operação transfronteiriça”⁸, considerando que o é se o mecanismo disser respeito a mais do que um EM, ou entre um EM e um país terceiro. Exige, ainda, que o intermediário, para ser qualificado como tal, tenha tido uma clara intenção de atuar na implementação do

⁴ Primeira a estabelecer a base jurídica da cooperação administrativa no domínio dos impostos diretos na Europa.

⁵ De acordo com Marta Caldas, traduz-se em “comportamentos que aproveitando as disparidades e tecnicidades das normas ou ordenamentos fiscais geram uma vantagem fiscal não prevista pelo legislador fiscal que excede a justificação económica subjacente ao comportamento, [...] em termos que compromete os princípios da equidade e justiça fiscal”, in CALDAS, Marta (2017), *O conceito de planeamento fiscal agressivo: Novos limites ao planeamento fiscal?*, Almedina, pp. 127.

⁶ Diretiva 2014/107 (UE) do Conselho.

⁷ Art.3º/b/21 da Diretiva 2018/822 (UE).

⁸ Art.3º/b/18 da Diretiva 2018/822 (UE).

mecanismo. Em segundo, a Diretiva impõe aos EM a transmissão dessas informações entre eles. Deste modo, compreende-se que a Diretiva estabeleça, não somente obrigações para cada EM em relação aos restantes, mas também, de forma inversa, um direito de cada um deles exigir um determinado comportamento dos restantes. Considerando que os mecanismos a comunicar deverão ter uma dimensão transfronteiriça, é crucial e imprescindível partilhar as informações pertinentes⁹ com as autoridades fiscais dos outros EM, a fim de garantir uma máxima eficácia das finalidades prosseguidas.

Mas antes de passarmos a explicar o regime geral para a comunicação obrigatória de mecanismos de PF agressivo previsto na Diretiva, convém procedermos a uma sucinta exposição do que se entende por Diretiva e quais as suas finalidades.

Uma Diretiva comunitária constitui uma fonte de direito comunitário cujos destinatários são os EM, tendo como efeito principal a criação de um dever de transposição para a ordem jurídica interna daqueles a quem se destina. De facto, nos termos do ponto 3º do art.º 249 do Tratado de Roma e do art.º 288 TFUE, a Diretiva vincula o EM destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, um certo nível de discricionariedade às instâncias nacionais quanto à forma e meios utilizados para alcançar o objetivo pretendido¹⁰. A não transposição ou transposição deficiente é suscetível de desencadear um incumprimento estadual “sancionável contenciosamente (art.º 258 TFUE) e não pode, no entendimento constante do Tribunal de Justiça, prevalecer-se (beneficiando) perante os particulares do seu próprio incumprimento”¹¹, conduzindo à instauração de um processo contra o Estado, a mover pela CE. À Diretiva não preside, pois, uma ideia de aplicabilidade direta e automática, carecendo sempre da mediação normativa do EM destinatário. Concretizando, a Diretiva não define nem determina o alcance normativo das medidas a serem transpostas, mas esse alcance, bem como o respetivo conteúdo, e, conseqüentemente, o método de transposição, são deixados ao critério dos EM que devem, em todo e qualquer caso, respeitar os requisitos impostos pela ordem interna. Nas palavras de MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, “as diretivas são

⁹ Essas trocas de informação deverão ser efetuadas através da rede comum de comunicações desenvolvida pela UE. Por essa razão, as informações serão registadas num diretório central seguro relativo à cooperação administrativa no âmbito da fiscalidade e os EM deverão aplicar um conjunto de medidas práticas, incluindo medidas destinadas a harmonizar a comunicação de toda essa informação.

¹⁰ Para um maior desenvolvimento, GORJÃO-HENRIQUES, Miguel (2019), *Direito da União*, 9ª edição, Almedina, pp. 303 e ss..

¹¹ GORJÃO-HENRIQUES, Miguel (2019), *Direito da União*, 9ª edição, Almedina, pp. 307.

atos jurídicos que impõem aos EM destinatários obrigações de resultado que devem cumprir no prazo fixado na própria diretiva”¹².

Posto isto, segue-se uma análise detalhada àquele que é, por agora, o nosso objeto de estudo.

Nos termos da Diretiva 2018/822 (UE), aquela obrigação de comunicação pertence aos indivíduos que sejam considerados intervenientes por cumprirem algum dos critérios mencionados¹³ nas situações em que esteja em causa uma determinada operação que verifique alguma das características-chave previstas taxativamente no diploma, ou, noutras situações, quando se verifique alguma dessas características juntamente com o teste do benefício principal. Ou seja, numas situações a verificação de uma característica-chave é suficiente para gerar a obrigação de comunicação, enquanto noutras ocasiões isso não basta, exigindo-se, simultaneamente, a realização do teste do benefício principal¹⁴. Parece-me evidente a necessidade de realçar aquilo que está na base do teste do benefício principal. Para que aquele teste se dê por cumprido, urge determinar que a obtenção de uma vantagem fiscal é o benefício primordial ou, pelo menos, um dos benefícios primeiros que, atendendo a todos os factos e circunstâncias pertinentes e conhecidos, uma pessoa pode razoavelmente esperar obter de um certo mecanismo¹⁵. Simplificando, se a operação fiscal desencadeada pelo indivíduo tiver como finalidade principal alcançar uma determinada vantagem fiscal e, simultaneamente, se esse mecanismo incluir uma das características-chave que constam na Diretiva, então o intermediário ou o contribuinte relevante têm a obrigação de comunicar esse engenho à AT.

Nascendo a obrigação de comunicação, o obrigado deve proceder àquela no prazo de “30 dias a partir do dia seguinte ao dia em que o mecanismo transfronteiriço a comunicar foi disponibilizado para aplicação [...], ou esteja pronto para ser aplicado [...], ou tenha sido realizado o primeiro passo da sua aplicação”, conforme o evento que ocorrer primeiro¹⁶.

¹² GORJÃO-HENRIQUES, Miguel (2019), *Direito da União*, 9ª edição, Almedina, pp. 304.

¹³ Art.3º/b/21 da Diretiva 2018/822 (UE).

¹⁴ Essa exigência ocorre quanto às características-chave da categoria A, da categoria B e quanto ao ponto 1, al. b), subalínea i), e al. c) e d) da categoria C.

¹⁵ Vide DOURADO, Ana Paula (2018), *Governança Fiscal Global*, 2ª edição Revista e Atualizada, Almedina, pp. 84 e 85, “Encontramos na cláusula PPT – principal purpose test – a averiguação do objeto e finalidade das disposições fiscais potencialmente elididas. E encontramos também a averiguação da finalidade principal do esquema adotado. Esta pode ser interpretada como uma referência ao objetivo essencialmente fiscal, por contraposição a razões económicas válidas”.

¹⁶ Art.8º AB, nº 7 da Diretiva 2018/822 (UE).

Posteriormente, após a comunicação, cada EM terá um mês¹⁷ para proceder à troca automática das informações recebidas com as autoridades competentes dos outros EM “a contar da data de fim do trimestre em que as informações foram apresentadas”. A forma de comunicação e os elementos que devem ser comunicados a essas autoridades encontram-se uniformizados, pautando-se por uma linguagem comum entre todos os EM para uma maior simplicidade, percepção e facilidade na leitura desses dados, bem como um maior grau de certeza e segurança nas informações prestadas, garantindo-se uma confiança acrescida e diminuindo-se a probabilidade de erros ou equívocos aquando do câmbio automático.

Embora a musculatura central do regime já tenha sido enunciada, nada daquilo levanta qualquer problema maior. São traços simples, de fácil compreensão e razoável aplicação. Todavia, e tendo em conta que a discussão se cinge a outros aspetos, nomeadamente quanto ao dever de sigilo a que podem estar adstritos os intermediários fiscais, guardaremos mais à frente um espaço devidamente oportuno para o seu desenvolvimento. De momento, focar-nos-emos mais na exposição dos pontos que dão realmente força aos problemas, não unicamente com o propósito de uma lógica de fluidez de pensamento, mas também para permitir uma melhor articulação entre os subtemas, em si distintos, contextualizando primeiro o geral para depois partir para o particular.

3 Análise da Lei 26/2020 em confronto com a DAC 6

A Lei 26/2020 estabelece a obrigação de comunicação à AT de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços que apresentem uma certa relevância fiscal e possuam determinadas características¹⁸, e, por isso, potenciadores de um risco de evasão fiscal. Pretende-se que essa comunicação seja feita por intermediários ou contribuintes relevantes, incluindo-se, nos primeiros, a figura do advogado quando, e nos termos da Lei¹⁹, “conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo a comunicar”. A Lei é resultado da transposição da Diretiva 2018/822 (UE), e revogou o Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro, que era, até

¹⁷ Segundo o art.º 8 AB da Diretiva 2018/822 (UE), pontos 13, 14 e 18.

¹⁸ Previamente definidas na Lei 26/2020.

Para uma visão completa sobre essas características-chave, *vide* NORONHA, Catarina Gomes Mendes (2021), *Novo Regime Fiscal de Comunicação Obrigatória - Esquemas de planeamento Fiscal*, Almedina, pp. 35-87.

¹⁹ Art.2º/1/e da Lei 26/2020.

então, o diploma que reforçava o combate à fraude e à evasão fiscal através da adoção de medidas de esclarecimento da AT e que esteve em vigor durante 12 anos em Portugal²⁰.

Se olharmos para a Lei como um todo, facilmente chegamos à conclusão de que o seu círculo de aplicação é dual por podermos identificar dois grandes conjuntos de operações, relativamente às quais existe a obrigatoriedade de prestação de informações. Se a Diretiva, como se viu, se destina a mecanismos essencialmente transfronteiriços, a Lei 26/2020 não se fica por aí e considera que a obrigação de comunicação também deve existir quando estejamos perante mecanismos internos. Já aqui se nota uma primeira diferença relativamente à Diretiva.

Apesar da dissemelhança enumerada no parágrafo anterior, há também uma parecença que salta desde logo à vista. É que tal como na Diretiva, na transposição para o OJ interno, para que subsista a obrigação de comunicação, é necessário que se verifique alguma das características-chave relatadas também em ambas as normativas, ou, unicamente alguma dessas características enquanto se confirme, concomitantemente, o cumprimento do teste do benefício principal, isto quer para mecanismos internos, quer para mecanismos transfronteiriços.

Sobre os destinatários da Lei 26/2020 não há muitas considerações a fazer. Também à semelhança da DAC 6, o obrigado à comunicação é o intermediário do mecanismo de PF. Contudo, quer por aquele ter sido dispensado desse dever, quer por a operação não possuir tal interveniente, a obrigação recairá sobre o contribuinte relevante. Seja como for e qual deles for, ambos os sujeitos terão 30 dias para se dirigirem, pelo meio adequado, à AT a fim de cumprirem com a sua incumbência²¹. No entanto, há uma diferença que sobressai. É que o conceito de intermediário fornecido pela DAC 6 é mais amplo, uma vez que a lei interna limita essa mesma noção²². Isto é, o OJ interno exclui expressamente algumas práticas do dever de comunicação por entender que essas não são suscetíveis de serem consideradas PF agressivo. Referimo-nos à prestação de informações meramente descritivas de regimes tributários existentes²³, aconselhamentos quanto a situações já

²⁰ Apesar de todo esse tempo, o diploma nunca apresentou os resultados que se esperavam e acabou por cair em desuso.

²¹ Note-se que, no que diz respeito aos mecanismos comercializáveis, o intermediário deve apresentar à AT, de três em três meses, um relatório atualizado que inclua as novas informações que tenham surgido desde a comunicação inicial ou desde a apresentação do último relatório.

²² Art.º 2/1/e da Lei 26/2020.

²³ Nomeadamente quanto a benefícios fiscais, e.g.

existentes e ao exercício de mandatos no âmbito do procedimento administrativo, impugnação tributária, processo penal tributário ou contraordenação tributária. Desta forma, se o intermediário fiscal realizar alguma daquelas operações, não fica vinculado à obrigação de comunicação.

O até agora exposto contribui para a perceção das diferenças e semelhanças entre os dois diplomas, mas não denota toda, e verdadeira, peculiaridade da Lei 26/2020. Tendo nós já nos referido ao significado e importância do conceito de “diretiva”, já esclarecemos que não são instrumentos de aplicação automática e que carecem de uma transposição para o OJ de cada EM, tendo cada um deles uma certa margem de apreciação quanto à forma e aos meios para o fazer. Acontece que Portugal, na transposição da Diretiva, não se ficou por aquilo que o diploma estatui, fazendo antes uma interpretação mais ampla. O nosso País, além de alargar o âmbito de aplicação da Diretiva, também atribui uma maior prioridade à obrigação de comunicação quando comparada com o dever de sigilo a que alguns intermediários podem estar sujeitos. Assim, ao passo que a Diretiva se aplica, como expressamente consagrado ainda na sua versão original²⁴ sem qualquer alteração, a todos os impostos cobrados no concreto EM, com exceção do IVA, direitos aduaneiros e impostos especiais sobre o consumo abrangidos por outra legislação da União e matéria de cooperação administrativa entre EM, a legislação portuguesa inclui o IVA quando estejam em causa operações internas.

Já no que respeita à preponderância atribuída pelos diplomas ao dever de sigilo e à obrigação de comunicação, há que atribuir um especial enfoque. Como nos referimos aquando da análise da Diretiva, é possível que o intermediário fique dispensado da sua obrigação de comunicação, todavia não explicamos de que maneira. Ora, nos termos daquele diploma internacional, se sobre o intermediário vigorar um dever de sigilo, o mesmo pode informar outro intermediário fiscal, caso exista, ou, não existindo, o contribuinte relevante, de que, por essa razão, não pode proceder à comunicação, ficando aquele que foi informado do sucedido vinculado a esse dever. Já no caso da Lei 26/2020, o legislador não considerou a figura de outro intermediário fiscal, ficando logo o contribuinte relevante sujeito àquela obrigação. A diferença entre os dois diplomas consiste no tratamento dado após a notificação do intermediário ao outro sujeito. É que, segundo o consagrado na Diretiva, o intermediário que procedeu à informação, não tem

²⁴ Diretiva 2011/16 (UE), de 15/02/2011.

qualquer outra incumbência, ficando dispensado da obrigação de comunicação, passando essa a recair sobre outra pessoa. Por outro lado, segundo a lei portuguesa, recai sobre o intermediário uma obrigação subsidiária na situação em que o contribuinte relevante não cumprir com a obrigação, ou, no caso de a cumprir, mas não apresentar tempestivamente provas de que a cumpriu. Compreende-se a adoção destas posições por cada um dos diplomas. Desde logo porque a lei portuguesa é sucinta e, expressamente, revela que o cumprimento das obrigações de reporte a que estão adstritos os intermediários prevalecem sobre o dever de sigilo a que os mesmos estejam obrigados. De outra forma, a lei internacional permite que, em algumas situações, o dever de sigilo possa superiorizar-se, considerando que, nesta matéria, os Estados têm de tomar uma posição e definir as medidas necessárias de acordo com a sua própria lei.

No entanto, há que realçar que embora tenhamos percebido o que a legislação portuguesa fez, não concordamos com o sucedido. Veremos adiante.

4 Objetivos da Diretiva

Face aos problemas que se têm suscitado ao nível da tributação nos diversos países da UE, sobretudo quando os contribuintes têm à sua disposição um conjunto de mecanismos cada vez mais aprimorados e emaranhados que lhes permite operar formas de reduzir a carga tributária por si suportada, ou, a partir desses mecanismos, dirigirem a sua criatividade para a criação de operações com aquele objetivo, não era de somenos a tomada de medidas para travar a atuação desmedida dos sujeitos naquele sentido. Sujeitos esses que, numa atitude egoísta, se esquecem ou preferem ignorar a relevância do pagamento da sua justa carga tributária, para prejuízo das receitas do Estado. A Diretiva 2018/822 (UE), bem com a transposição a que ela deu lugar, visa, assim, alcançar um objetivo²⁵ suscetível de ser dividido em quatro partes:

- Dissuadir o planeamento fiscal agressivo;
- Permitir um maior foco nas ações de inspeção tributária;
- Antecipar o conhecimento das autoridades tributárias face às atuações dos intermediários e contribuintes relevantes;

²⁵ DOURADO, Ana Paula (2018), *Governança Fiscal Global*, 2ª edição Revista e Atualizada, Almedina, pp. 376.

- Introduzir alterações legislativas que inviabilizem planeamentos fiscais tidos como agressivos ou abusivos;

Relativamente ao primeiro objetivo, aquilo que se pretende é gerar um efeito repressor da vontade dos contribuintes em enveredar por vias que os levem a pagar menos imposto, assegurando, por outro lado, as receitas tributárias que o Estado espera obter. Isto é, obriga a que os contribuintes efetivamente ponderem a utilização das suas estratégias de poupança fiscal por, hipoteticamente, serem abusivas, obtendo-se uma certa colaboração entre eles e o fisco.

O segundo objetivo tem que ver com a facilidade e simplicidade com que a AT espera atuar, certificando-se que as inspeções tributárias²⁶ por si realizadas possam ser mais concretas e dirigidas ao cerne da questão que pretendam averiguar. Ora, tendo informações acerca dos negócios dos contribuintes, isso permitir-lhe-á, de uma forma mais célere e orientada, concentrar as suas inspeções nos dados que julgue mais relevantes para o seu relatório final.

O terceiro e quarto objetivos, embora tenhamos optado pela sua separação, padecem de uma articulação tal que têm de ser vistos como um só. É com o conhecimento *a priori* das atuações dos sujeitos passivos que é possível considerar-se a adoção de medidas, nomeadamente alterações ao nível da legislação, para prevenir e evitar aquele tipo de práticas no futuro. De outra perspetiva, se não houver o conhecimento por parte da AT dos mecanismos que estão ou vão ser utilizados, também não é possível a utilização de meios para os combater e os evitar mais cedo do que tarde.

5 Prós e Contras do dever de comunicação

É certo que do cumprimento das obrigações de reporte por parte dos contribuintes resulta a verificação de todos os objetivos enumerados no capítulo anterior, incrementando-se no OJ todo um conjunto de vantagens, especificamente para a AT, o que torna a sua tarefa seriamente mais eficaz. Efetivamente, o combate das estratégias de PF através de regimes de informação suscita a rápida intervenção do legislador fiscal na prossecução do escopo de integração de lacunas ao nível da legislação vigente. Essa

²⁶ Para saber mais, vide MORAIS, Rui Duarte (2012), *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, pp. 214 a 237, tal como CRUZ, Gonçalo Santos e Alberto Bompastor COELHO (2021), *Segredo Profissional: entrave à inspeção tributária: o caso dos advogados*, pp. 34 a 39.

atividade traz consigo benefícios, quer ao nível dos custos gerados para o Estado, quer ao nível do tempo despendido para alcançar aquele fim. Se a redução do período de estudo e de investigação das operações praticadas pelos promotores parece ser, naturalmente, a vantagem óbvia de tais regimes de informação, não é a única. Logicamente, se com a obrigação de comunicação dos esquemas de planeamento fiscal as AF conseguem atuar de forma mais dirigida e direta, então, necessariamente, há também uma menor aplicação dos recursos à sua disposição, originando assim uma poupança nos custos que de outra forma teriam de ser suportados para a obtenção dos dados que vão ser divulgados pelos contribuintes ou intermediários através do regime de informação.

Mas as vantagens não são unicamente para o Estado, no órgão da AT. Os próprios contribuintes também beneficiam quando optam pela cooperação²⁷ ao invés de tentarem escapular das obrigações que sobre eles impendem. É que o cumprimento das normas a que se encontram adstritos todos os indivíduos na sociedade, particularmente, no caso, os contribuintes, gera um aumento da certeza e da segurança jurídicas associadas, desde logo porque se garante um mínimo de estabilidade no OJ. Nas palavras do DOUTOR GOMES CANOTILHO, “o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida”²⁸, cabendo acrescentar que a segurança jurídica, ao nível do princípio a que dá lugar, procura “tutelar a confiança dos contribuintes depositada na atuação dos órgãos do Estado”²⁹.

O regime de informação obrigatória tem uma terceira vantagem, sendo essa, no que concerne à atribuição do benefício em si mesmo, uma mixórdia entre beneficiar o sujeito passivo e a AT. Quando se assegura a execução da legislação aqui em debate, certifica-se que todos pagam o imposto justo e que lhes é devido³⁰. Ora, nestes termos, o Estado garante as suas esperadas receitas fiscais e o contribuinte, pelo seu cumprimento, atesta o gozo das funções para as quais o dinheiro recolhido, por meio dos impostos³¹, se destina.

²⁷ “O princípio da cooperação é uma via de dois sentidos, pois, por um lado, impõe à AT um conjunto de deveres para com o contribuinte e, por outro lado, impõe ao contribuinte um conjunto de deveres para com a AT. Em síntese, a AT e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco”, in CRUZ, Gonçalo Santos e Alberto Bompastor COELHO (2021), *Segredo Profissional: Entrave à inspeção tributária, o caso dos advogados*, p 97.

²⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes (2003), *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.^a edição, Almedina.

²⁹ NABAIS, Casalta (2014), *Direito Fiscal*, 7.^a Edição, Almedina, pp. 148 e ss.

³⁰ “Encouraging everyone to pay the right tax at the right time”, in OECD (2011), *Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure*, TPA, p. 16.

³¹ O dever de pagar impostos é um “dever-direito, pois se, de um lado, impõe a todos os membros da comunidade contribuir para o seu suporte financeiro, de outro lado, confere-lhes o direito de exigir do

Porém, e apesar das vantagens que fomos tendo a oportunidade de enumerar e analisar, há também alguns entraves no regime de comunicação obrigatória. E como diz o velho ditado, “os fins não justificam os meios”. Isto é, para alcançar os objetivos pretendidos não é plausível que se possa violar toda e qualquer lei, máxime aquelas que já vigoravam no OJ num momento anterior.

Daremos uma atenção diferente consoante o entrave em causa por alguns deles não serem o foco principal da dissertação.

O primeiro problema prende-se com a letra da Lei 26/2020 e com a utilização de determinados conceitos que são, em si, pouco específicos, levantando dúvidas sobre aquilo que se pretende com eles. Isto origina interpretações diferentes por parte dos indivíduos que, logicamente, têm também raciocínios diferentes sobre um mesmo tema, logo, uma aplicação também necessariamente distinta. Associado a este problema surge um seguinte que tem que ver com o tsunami de notificações desnecessárias que surgirão na AT. Isto porque todos os intermediários, contribuintes ou empresas, terão de comunicar qualquer estrutura fiscal que concebam, bastando para que tal aconteça a presença de alguma característica-chave enunciada nas leis em estudo. Ora, tendo em conta que essas características são tão amplamente descritas, mesmo estruturas ou estratégias que em nada são agressivas estarão sujeitas a essa obrigação de reporte. A consequência mediata é a diminuição da eficiência na gestão e identificação dos riscos de elisão fiscal, acabando também por diminuir a capacidade das AF para filtrar e utilizar os dados recebidos.

Um segundo problema consiste na possibilidade de o regime de informação violar princípios básicos do OJ português, nomeadamente o princípio da não autoincriminação e o princípio da proporcionalidade. Trataremos isto com maior ênfase adiante.

O último problema, ao qual daremos uma maior importância, diz respeito à proteção do segredo profissional dos advogados, que ficam sujeitos ao dilema de saber como deverão agir perante uma dualidade de leis que incidem sobre um mesmo caso. Imaginemos a situação em que um indivíduo, contribuinte, dirige-se a um escritório de um advogado especialista em Direito Fiscal para marcar uma consulta jurídica com o

Estado que todos os membros da comunidade sejam constituídos em destinatários desse dever e, bem assim, que todos sejam efetivamente obrigados ao cumprimento do mesmo”, in NABAIS, Casalta (2008), *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Almedina p. 39.

objetivo de pedir um parecer sobre uma operação fiscal que lhe foi aconselhada por um amigo a fim de pagar menos imposto (IRC). Essa operação baseia-se na aquisição de uma outra empresa que se encontra com prejuízo, fazendo cessar a sua atividade e utilizando esses prejuízos na sua empresa principal para, assim, pagar menos imposto³². O advogado, além de fornecer o parecer, faz uma pequena correção da estratégia de planeamento que lhe foi apresentada. *Quid Iuris?*

Tendo em conta a situação apresentada, e nos termos da Lei 26/2020, art.º 10, o advogado tem o dever de informar a AT relativamente àquele mecanismo. No entanto, a informação prestada pelo advogado ao seu cliente aconteceu enquanto o primeiro prestava uma consulta jurídica requerida pelo segundo, sendo-lhe transmitida informação sujeita a segredo profissional. Cremos que está claro que a situação deixa o advogado num impasse, numa situação de dúvida sobre qual das normas deverá cumprir, uma vez que o cumprimento de uma implica o incumprimento da outra. E ainda que o advogado invoque o segredo profissional e informe o contribuinte relevante de tal, ficará sempre como obrigado subsidiário. Este é o maior problema que a lei interna levanta, sendo também a questão fulcral que a presente dissertação pretende tratar.

Para conseguirmos dar uma resposta final aos problemas suscitados, é de enorme importância dissecar cada uma das normas, confrontando-as, e concluindo se, efetivamente, os diferentes regimes são passíveis de harmonização, ou se, por outro lado, houve uma falha do legislador fiscal na adoção do regime de combate e prevenção de evasão e fraude fiscal.

6 O problema da autoincriminação

Antes de tudo, comecemos por fazer uma contextualização acerca do princípio que dá título ao presente capítulo.

O princípio da não autoincriminação, no latim *Nemo Tenetur se etegere, Nemo tenetur se ipsum accusare ou Nemo tenetur se ipsum prodere*, consiste numa proteção atribuída ao indivíduo na medida em que ele não pode ser obrigado a autoinculpar-se ou a produzir prova contra si mesmo. Dessa maneira, nenhum indivíduo pode ser forçado a fornecer involuntariamente qualquer tipo de elemento que o envolva, direta ou

³² A estratégia utilizada verifica a característica-chave prevista no art.º 5/2/a da Lei 26/2020.

indiretamente, na prática de um crime. Importa sublinhar a palavra “involuntariamente”, uma vez que é sempre possível que o indivíduo, de acordo com a sua livre vontade, confesse um qualquer ato ilícito por si praticado.

O princípio *Nemo Tenetur* não tem previsão constitucional direta³³, pois não se encontra positivado na CRP. Não obstante, de acordo com a jurisprudência³⁴ e com a doutrina, tem sido acolhido como um princípio implicitamente aí previsto que integra, especificamente, as garantias de defesa do arguido inscritas nos artigos 20º/4, 32º/2 e 266º CRP. Com eles pretende-se evitar a obtenção de provas com recurso a meios coercivos e fraudulentos, e, se assim forem conseguidas, obter a nulidade, ou a não valoração, das mesmas. No fundo, é intolerável a recolha de informação que se pautar pela fraude, coação, seja ela física ou moral, pressão ou outros artificialismos. Nada disso é válido para a obtenção da prova.

Cabe-nos realçar também que o princípio a que nos referimos, contemplado de uma forma ampla, possui diversas ramificações inerentes à defesa e à presunção de inocência do indivíduo. Entre outras, abrange o direito do acusado ao silêncio, o direito do acusado de não praticar qualquer ato que possa incriminá-lo, o direito do acusado de não produzir qualquer prova incriminadora que envolva a disposição de seu próprio corpo, ou, por fim, numa vertente mais alargada, o direito a não ter de entregar documentos ou outros elementos, tal como o direito de não ter de atuar de uma forma específica.

O problema que a comunicação obrigatória dos mecanismos de PF internos e transfronteiriços origina a este nível é simples de compreender. Se um desses mecanismos cumpre alguma das características-chave e fica dependente de comunicação, mas consubstancia, em si, um ilícito, o contribuinte ou o intermediário fiscal, ao ser obrigado a comunicar, estará a fornecer provas de que cometeu um ato contrário à ordem jurídica. Logo, estará a oferecer elementos que o incriminam e, consequentemente, a contribuir para a sua condenação. Isto não é mais do que precisamente a atitude contrária ao princípio a que nos referimos.

O Direito Fiscal exige uma cooperação entre a AT e o contribuinte, cooperação essa que, intrinsecamente, é essencial para a manutenção da vida em sociedade no que à

³³ Ao contrário do que acontece noutros OJ, mormente o espanhol.

³⁴ Os Tribunais têm vindo a considerá-lo um princípio norteador das garantias de defesa do arguido, justificando a sua existência com base em preceitos de ordem internacional, emitidos pelo TEDH, ou por outros Tribunais aos quais a ordem nacional se vincule.

cobrança de impostos diz respeito. Mas essa colaboração não pode ser feita a qualquer custo e sobre todas as restantes regras e princípios que vigoram. Tanto que é assim que há casos em que a violação dos deveres de colaboração por parte do contribuinte consubstancia um incumprimento legítimo dos mesmos³⁵. Resta-nos saber se é admissível que o dever de colaboração do contribuinte cesse e ceda perante o princípio da não autoincriminação, isto é, se é justificável considerar que o dever de informação resultante da Lei 26/2020 não possa fazer frente àquela que é uma garantia de defesa do indivíduo consagrada no texto constitucional.

O dever de colaboração do contribuinte com a AT tem fundamento jurídico no art.º 59 LGT, sob a epígrafe “princípio da colaboração”, donde se retira que “os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco”, indicando-se, de seguida, os deveres a que ambos estão sujeitos relativamente um ao outro. Ora, se o dever de colaboração também assume a forma de princípio, então estaremos perante um confronto entre dois princípios.

O princípio da não autoincriminação, *a priori*, será de essência penal, ao passo que o princípio da colaboração terá natureza administrativa. Só por aqui, parece-nos que o primeiro terá um valor jurídico mais robusto, desde logo porque o Direito Penal é de última *ratio*, isto é, é utilizado como instrumento final para a proteção de bens e interesses de maior importância para o indivíduo e respetiva sociedade à qual pertence.

Se, por outro lado, atendermos ao interesse jurídico que cada um dos princípios visa proteger, é certo que a dúvida é maior. Se de um lado a transparência fiscal e o combate à fraude e evasão fiscal, bem como a estabilidade e a segurança na cobrança de receitas fiscais são os pilares primordiais, do outro lado, o respeito pela dignidade humana, assegurando-se um processo justo e equitativo, assim como a respetiva defesa do indivíduo e a sua presunção de inocência são os vetores que se pretendem tutelar. Qualquer um dos princípios tutela interesses fundamentais para a vida em sociedade, pelo que, por aqui, não retiraremos conclusões relevantes para a discussão.

É de maior proeminência a ressalva de que nenhum dos princípios é absolutamente ilimitado. Nenhum deles pode ser considerado intocável e incapaz de sofrer qualquer limitação, designadamente quando esteja em causa a descoberta da verdade material.

³⁵ Tal está preconizado no n.º 5 do art.º 63 da LGT, que prevê situações em que a cooperação poderá ser recusada no âmbito de uma inspeção tributária.

Todavia, qualquer limitação tem de respeitar as exigências da ordem jurídica, entre as quais o princípio da proporcionalidade. Ou seja, para que possa haver uma compressão de algum dos princípios em causa, tal deve ser proporcional, procurando-se atingir um equilíbrio entre a finalidade que se pretende alcançar e os interesses da sociedade.

São vastos os acórdãos³⁶ que se referem ao confronto entre o princípio da colaboração e o princípio *Nemo Tenetur*, mas a larga maioria centra-se na recolha de provas ao abrigo dos deveres de colaboração no decorrer de um processo criminal ou contraordenacional. Mesmo assim, a doutrina e a jurisprudência dividem-se entre considerar ou não razoável a utilização dos poderes de supervisão da AT e os deveres de colaboração dos contribuintes para recolher essas provas e as utilizar no processo contra aqueles. AUGUSTO SILVA DIAS considera mesmo que o indivíduo não se pode tornar objeto do processo quando as autoridades possuem outros meios para recolha de provas, sendo o direito à não autoincriminação “uma importante válvula de escape na medida em que evita que o suspeito seja transformado em colaborador da justiça, construindo o processo e preparando a própria condenação”³⁷. Bem, se há dicotomias na doutrina e se existe também jurisprudência divergente, e se se referem ao dever de colaboração no ceio de um processo já constituído, então é meritório atentar que na nossa situação concreta a dúvida será ainda maior, uma vez que nem sequer há um processo em curso. Nos termos da Lei em estudo, a obrigação de comunicação ao abrigo do princípio da colaboração, como se referiu, subsiste mal esteja verificada qualquer uma das característica-chave previstas, independentemente se existe ou não suspeita por parte da AT quanto a falcatruas, irregularidades ou ilicitudes cometidas pelo sujeito obrigado. Assim, apresentando a não autoincriminação uma estreita ligação com a presunção de inocência, é função das autoridades a recolha de indícios e provas da prática do crime. Não cabe essa tarefa a outrem que não àquelas. O ónus da prova pertence ao MP e aos órgãos de polícia criminal, nomeadamente à AT, não cabendo ao indivíduo a prova de que é inocente e

³⁶ O ac. do TRP de 01/07/2020, proc. n.º 530/16.2IDPRT.P1, considerou que a utilização de documentos independentes da vontade do arguido recolhidos numa inspeção tributária e ao abrigo dos deveres de colaboração só poderão ser utilizados num processo-crime se não implicarem a interferência na esfera pessoal ou psíquica do indivíduo.

O ac. do TC n.º 298/2019, de 15 de maio de 2019, concluiu ser constitucionalmente ilegítimo a AT levar o contribuinte a pensar que faculta elementos de prova para fins exclusivos da inspeção tributária, quando acabam por ser aproveitados em processo criminal.

³⁷ DIAS, Augusto Silva (2010), “O direito à não auto-inculpação no âmbito das contra-ordenações do código dos valores mobiliários”, in *Revista de Concorrência e Regulação*, Ano 1, Número 1, Janeiro-Março, pp. 245 e ss..

muito menos a colocação à disposição, por si, de elementos incriminadores, principalmente perante um caso em que a AT desconhece totalmente o contribuinte ou os atos por si praticados.

7 Dever de sigilo dos advogados

7.1 Contextualização do Dever

O art.º 92 do EOA permite-nos conceber uma definição de dever de sigilo ou de segredo profissional como o dever jurídico de um indivíduo de não revelar factos cujo conhecimento lhe advenha do exercício das suas funções³⁸, particularmente aqueles de que tenha tido conhecimento por intermédio do seu cliente ou por ordem deste, devendo respeitar a confidencialidade das informações, perdurando essa no tempo, salvo levantamento do respetivo segredo. Aquele artigo exige, para que se respeite o dever de segredo profissional, uma causalidade entre o exercício das funções desempenhadas pelo profissional e o conhecimento dos factos que o mesmo tenha tido.

Na opinião de ALFREDO CASTANHEIRA NEVES,

Destruir o segredo profissional significará sempre e inelutavelmente a destruição simultânea do seu próprio fundamento ético-jurídico, qual seja o princípio da confiança e a natureza social da função forense cometida ao Advogado já que a confiança e o sigilo não representam senão siameses cuja separação implica a não sobrevivência de qualquer deles³⁹.

Por outras palavras, o autor reitera que o segredo profissional se alicerça no princípio da confiança, sendo este a disposição basilar para o desempenho da própria atividade profissional em causa, constituindo também um pilar democrático num Estado de Direito pela isenção e independência a que obriga⁴⁰. “Sem a garantia de confidencialidade não

³⁸ É a própria jurisprudência, no Ac. do STJ de 17/04/2015, proc. nº1/13.YGLSB.SI, que considera que a disposição “advenha do exercício das suas funções” “leva a excluir tudo o que é comunicado ao advogado, mas que não respeite a atos próprios da advocacia, mesmo que cheguem ao conhecimento do advogado no seu local de trabalho”.

³⁹ PIRES, Catarina Luísa, “O advogado enquanto confidente necessário: entre o dever de sigilo e o “dever de justiça””, 2003, p. 2.

⁴⁰ Assim considera também Augusto Lopes Cardoso, in CARDOSO, Augusto Lopes (2020), *Do segredo profissional na advocacia*, 2ª edição, Almedina, p. 9.

pode haver confiança”. A veracidade desta frase é de tal ordem que outras idênticas se encontram ao longo do Código de Deontologia dos Advogados Europeus^{41 42}.

Não se levantam, pois, quaisquer dúvidas quanto àquilo que sustenta o dever de sigilo. É a relação de confiança estabelecida entre as partes, advogado e cliente, que dá azo à proteção das informações reveladas pelo segundo, proteção essa assegurada por disposições várias constantes no OJ português. Ora, significa isso que o advogado, a partir do momento em que tais informações lhe são reveladas, passa a possuir elementos que não poderá revelar, exatamente fruto da dignidade e lealdade subjacentes à profissão exercida. Também a jurisprudência segue esta via, considerando ser o princípio da confiança a chave subjacente ao exercício da profissão e, conseqüentemente, ao dever de sigilo⁴³, como veremos com maior pormenor adiante.

7.2 Tutela Constitucional

Há que ter em conta que o segredo profissional não tem como objetivo a criação de uma barreira no acesso à informação por parte de sujeitos de Direito ou de terceiros, mas sim um papel crucial no âmbito deontológico⁴⁴ da própria profissão, balizando a reunião de requisitos primordiais para o exercício da advocacia, assim como a proteção das regras de conduta profissional. Todavia, não é função única. O segredo profissional visa também tutelar, não só os interesses privados do advogado e do seu cliente, mas, mais importante que isso, os interesses de natureza coletiva, máxime a relação de confiança constituída entre aqueles dois sujeitos, pautando pela boa administração da justiça. Transcrevendo a opinião de JORGE MIRANDA E RUI MEDEIROS, “o segredo profissional do advogado

⁴¹ Em inglês, CCBE - Council of Bars and Law Societies of Europe.

⁴² Pontos 2.3.-1, o 2.3.-2 ou o 2.3.-3 da referida obra, e.g.

⁴³ Como se retira do Ac. do STJ de 15/02/2018, proc. nº ITIJ 1130/14.7TVLSB.LI.SI: “radicando no princípio da confiança, no dever de lealdade do advogado para com o constituinte, o dever de segredo profissional transcende a mera relação contratual, assumindo-se como princípio de ordem pública e representando uma obrigação para com o constituinte, para com a própria classe, a OA e a comunidade em geral”.

⁴⁴ “A deontologia profissional é o conjunto de princípios e regras de conduta ou deveres de uma determinada profissão. O termo deontologia é utilizado para identificar o ramo da ética em que o objeto de estudo é o fundamento do dever e das normas. A deontologia é também conhecida como a “Teoria do Dever””, in FERNANDES, Manuel Ramirez (2019), *Advocacia e Deontologia Profissional do Advogado*, Quid Iuris Sociedade Editora, p. 19. Para mais desenvolvimentos, vide pp. 33 a 39 da mesma obra.

avulta como um princípio de ordem pública, funcionalmente indispensável ao papel da administração da justiça na promoção do Estado de Direito”⁴⁵.

Ora, nos termos da letra do art.º 208 CRP, “a lei assegura aos advogados as imunidades necessárias ao exercício do mandato e regula o patrocínio forense como elemento essencial da administração da justiça”⁴⁶. A CRP reconhece, pois, que a advocacia desempenha uma importante “função social” de intervenção e colaboração na prossecução do interesse público⁴⁷ em contexto de serviço público de justiça, destacando-se, de entre aquelas imunidades necessárias, inquestionavelmente, o segredo profissional, assegurado no respetivo art.º 92 do EOA. Mas a proteção constitucional não se resume ao art.º 208 CRP. O art.º 26 CRP estabelece aquilo que podemos designar de fundamento jurídico-constitucional para a proteção da reserva da vida privada e familiar do indivíduo, assim como as garantias contra a obtenção e uso de informações recolhidas de forma abusiva, ou contrárias ao princípio da dignidade humana.

Podemos, desta forma, facilmente concluir que o próprio segredo profissional é um valor constitucionalmente protegido. E assim deve ser, sendo condição necessária para o bom funcionamento da sociedade⁴⁸. De outra forma, jamais alguém ousaria arriscar confidenciar àqueles operadores sociais tais informações por, exatamente, nenhum indivíduo querer correr o risco dessas informações serem amplamente disseminadas, criando-se, nessa situação concreta, uma onda de suspeições sobre o profissional e a sua conduta. Como se não bastasse, preserva-se o instituto do segredo profissional dos advogados, assente no Direito da Deontologia Profissional, não somente por meio daquelas disposições, mas também, de resto, pela Lei da Organização do Sistema Judiciário (Lei n.º 62/2013, de 26 de agosto), que qualifica expressamente, no seu art.º

⁴⁵ MIRANDA, Jorge e Rui MEDEIROS (2007), *Constituição Portuguesa Anotada*, III, Coimbra, pp. 98-99.

⁴⁶ Sobre este art.º, consideram Gonçalo Santos Cruz e Alberto Bompastor Coelho que “o direito fundamental e constitucional do acesso ao direito implica, para além do mais, o correspondente patrocínio judiciário, com a particular relação de confiança entre o advogado e o seu cliente, a defesa da dignidade, direitos e interesses legítimos do próprio advogado ou do cliente e seus representantes”, in CRUZ, Gonçalo Santos e Alberto Bompastor COELHO (2021), *O segredo Profissional: entrave à inspeção Tributária? O caso dos advogados*, p. 75.

⁴⁷ Interesse geral de uma sociedade, ligado à satisfação de necessidades e interesse coletivos. Este conceito está previsto na CRP, manifestando-se como o princípio da prossecução do interesse público no seu art.º 266.

⁴⁸ Assim considerou também o legislador ao estabelecer no art.º 88 EOA que o “advogado é indispensável à administração da justiça”.

13.º/1 e 2, o direito à tutela do segredo profissional como uma das imunidades necessárias ao exercício da advocacia e um elemento indispensável à administração da justiça.

7.3 Sigilo Legal *versus* Sigilo Contratual

Todavia, a Lei 26/2020, no seu art.º 10/2, procura equiparar o dever de sigilo legal ao dever de sigilo contratual, tratando dois institutos totalmente antagónicos nos mesmos termos. Senão, vejamos o quão diferentes são.

O dever contratual de sigilo resulta ou da possibilidade de aposição num contrato celebrado pelas partes de uma cláusula de confidencialidade, possibilidade essa facultada pelo art.º 405 CC, donde se retira que “dentro dos limites da lei, as partes têm a faculdade de fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos neste código ou incluir nestes as cláusulas que lhes aprouver”, ou da celebração de um acordo de confidencialidade que visa proteger procedimentos, métodos de trabalho, técnicas ou meios usados por uma empresa. De uma forma totalmente oposta, o dever legal de sigilo, nomeadamente aquele a que estão sujeitos os advogados, resulta de uma lei, não tendo sequer natureza voluntária ou facultativa. Como supra explicado, esse dever legal dos advogados é condição necessária para o desempenho da sua atividade profissional, com previsão num diploma que rege a deontologia da profissão, a saber, o EOA, tendo sido este aprovado por lei. É matéria que se relaciona com direitos fundamentais. Mais: não têm os advogados apenas o direito de manter o sigilo quanto às informações recebidas por conta ou por causa do exercício da sua profissão, têm também o dever de o fazer. Como escreve VASCONCELOS ABREU,

O segredo profissional é não apenas um dever do advogado, como também um seu direito. O advogado não pode revelar informações sobre o seu mandante e o conteúdo do mandato que o mesmo lhe conferir, mas também lhe assiste o direito de o não fazer. Estamos perante um elemento fulcral para assegurar uma advocacia independente e, por essa via, garantir o Estado de Direito⁴⁹.

Ou seja, num grande número de vezes, o dever de sigilo resulta da adição de uma cláusula a um contrato, ou, até, decorrente da boa-fé que onera as partes. Não obstante,

⁴⁹ ABREU, Vasconcelos, “O segredo do advogado no direito profissional: alguns aspetos”, in GOMES, Carla Amado, Ana Fernanda NEVES e Pedro LOMBA (2019), *Os segredos do Direito*, AAFDL, Lisboa, p. 220.

quando nos referimos a uma obrigação de respeito do sigilo por intermédio de uma lei, estando em causa a conduta da própria profissão, “tal dever é uma verdadeira exigência pública, sendo fundamento ético-jurídico que radica no princípio da confiança”⁵⁰. Aquele direito-dever, de fonte legal, tem como matriz a proteção das características essenciais da profissão, sobretudo as de independência, dignidade, confiança e respeito pela esfera de intimidade do cliente, protegendo-o e, por consequência, protegendo também o interesse público na intervenção dos advogados na administração da justiça. Mas as diferenças não relevam apenas neste âmbito, fazendo-se sentir também ao nível do regime sancionatório a aplicar pela sua violação. Ao passo que o incumprimento do dever de sigilo contratual é suscetível de, quando muito, aplicação do instituto da responsabilidade contratual, quando nos referimos ao âmbito legal, as sanções a aplicar pela violação do respetivo segredo podem estender-se ao plano disciplinar (art.º 115 EOA), civil (art.º 483/1 CC), processual (art.º 92/5 EOA) ou, até, criminal (art.º 195 CP). Aquilo que o legislador quis fazer foi equiparar os advogados às consultoras para, dessa forma, com a mesma lei, abranger ambas, tentando criar um “level playing field”⁵¹. No entanto, percebe-se que tal não faz sentido pelas razões que temos vindo a evidenciar, isto é, quer pelo regime de cada um dos institutos, quer por a profissão de advogado ser considerada um pilar fundamental do sistema de justiça de qualquer Estado, logo, digna de uma tutela diferente e mais forte.

7.4 Quebra do segredo

Pelo explanado, compreende-se, inequivocamente, tamanho relevo atribuído ao segredo profissional e, mediatamente, à sua proteção. Por assim ser, a decisão de suscitar o levantamento do sigilo, porque existe essa contingência, jamais pode competir a qualquer sujeito ou ser feito de qualquer maneira. AUGUSTO LOPES CARDOSO considera mesmo que a quebra do sigilo apenas pode suceder quando esteja em causa uma atitude de defesa que oriente aquele que a suscitar⁵². Não nos cabe referir a forma como todo o processo se desenrola, mas, para não deixar dúvidas posteriormente, a

⁵⁰ OTERO, Paulo (1998), *Direito Administrativo - relatório de uma disciplina apresentado no concurso para professor associado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, s.n., Lisboa, p. 381.

⁵¹ Expressão utilizada para designar uma situação em que cada um possui as mesmas vantagens e desvantagens.

⁵² CARDOSO, Augusto Lopes (2020), *Do segredo profissional na advocacia*, 2ª edição, Almedina, p. 19.

desvinculação depende, pois, do preenchimento de requisitos materiais e procedimentais e é da responsabilidade da OA, máxime do Presidente do Conselho Regional, com hipótese de recurso para o Bastonário⁵³, ou mediante autorização judicial⁵⁴.

É justo afirmar que o segredo profissional é devido quando os factos conhecidos advenham da especial relação que, num determinado momento, se estabeleceu entre o advogado e o seu cliente e que digam respeito à esfera privada desse cliente ou de terceiros, mas que, de outra forma que não o exercício das funções desempenhadas pelo profissional ou por causa delas não teria tido conhecimento⁵⁵.

Em suma, tendo presente a importância do segredo profissional a que estão sujeitos os advogados para proteção de, até mais do que interesses privados, interesses públicos como a boa administração da justiça ou o estado ótimo de desempenho da atividade profissional, alicerçada numa relação de confiança entre o cliente e o profissional em questão, é adequado considerar-se que a respetiva divulgação de informações de que se teve conhecimento e que estão protegidas por aquele sigilo, apenas poderão acontecer em situações excecionais.

7.5 Obrigação subsidiária de comunicação

Os diferentes pontos anteriormente enumerados e, concludentemente, analisados, deram-nos oportunidade de averiguar a existência de falhas vertidas na Lei 26/2020, fornecendo-nos uma óbvia visão da necessidade de algumas reformulações. Porém, esse vislumbre é tido como mais premente perante a obrigação subsidiária de comunicação que onera o intermediário fiscal, nos termos do art.º 13/4 da Lei 26/2020. Pretende o legislador que, perante informações confidenciais sujeitas a sigilo a que se encontra adstrito o intermediário fiscal, este comunique essa contingência ao contribuinte relevante, passando a ser este último o obrigado à comunicação junto da AT. No entanto, na eventualidade de aquele não proceder a essa mesma comunicação, ou não apresentando

⁵³ Nos termos do art.º 92/4 EOA, para que o levantamento do segredo profissional seja possível, tem de ser “absolutamente necessário para a defesa da dignidade, direitos e interesses legítimos do próprio advogado ou do cliente ou seus representantes”.

Para uma visão mais pormenorizada sobre a cessação do segredo profissional, *vide* CARDOSO, Augusto Lopes (2020), *Do segredo profissional na advocacia*, 2ª edição, Almedina, pp. 89 e ss..

⁵⁴ *Vide* CRUZ, Gonçalo Santos e Alberto Bompastor COELHO (2021), *O segredo Profissional: entrave à inspeção Tributária? O caso dos advogados*, p. 81, nota 106, para um desenvolvimento mais alargado.

⁵⁵ Esse dever existe relativamente a todos os factos e não apenas quanto àqueles cuja confidencialidade tenha sido requerida.

provas ao primeiro de que o fez, a obrigação volta a recair sobre o intermediário fiscal inicial.

Constatamos assim, numa pequena alínea do artigo, um enorme problema que pode ser visto de duas perspetivas diferentes.

Se o intermediário fiscal, por estar em causa um dever de sigilo, comunica a outro indivíduo de que deve ser esse a proceder à obrigação de comunicação a fim de impedir a violação do segredo profissional, não vemos qualquernexo para que aquela obrigação retorne ao primeiro. Retornar significa negligenciar a proteção que, daquela forma, se procurava conferir ao direito-dever de segredo profissional.

Talvez ainda mais preocupante seja a questão de, na casualidade de não cumprir com o seu dever de comunicação, ou cumprindo, não informar que o fez, a responsabilidade recair, não sobre aquele que está em falta, mas sobre o intermediário fiscal, acabando este por violar a disposição que se tentou proteger em primeiro lugar.

Tudo isto gera mais confusão, mais dúvida e, conseqüentemente, menos sentido ao pensarmos que o objetivo final seria a proteção do dever de sigilo. Ora, de proteção isto tem muito pouco.

8 Análise de Jurisprudência

A investigação que se tem seguido não tem uma resposta final fácil, pelo que, mais do que muita leitura, análise, reflexão e dedicação ao problema, importa consultar todas as fontes disponíveis, designadamente a jurisprudência. Contudo, a Lei 26/2020 está em vigor desde meados de 2020, ano de pandemia, pelo que não existe jurisprudência relevante. Ainda assim, o sigilo profissional já foi discutido aquando de outras matérias, em concreto, informações bancárias abrangidas pelo dever de sigilo e disponibilizadas pelos advogados. E sobre isso, o ac. do TCA Sul de 16/09/2019, processo nº 270/12.1BEFUN, concluiu que toda e qualquer informação bancária relacionada com o advogado e obtida durante o exercício da sua profissão está coberta por segredo profissional, carecendo o acesso a ela de autorização judicial, quer essa informação esteja na sua posse ou na posse de terceiros, quer o advogado tenha ou não consentido na sua utilização. Também naquele caso estaria em causa o valor da transparência fiscal, mas

por esta ter ignorado completamente o segredo profissional, não o derogando, as informações recolhidas foram consideradas ineficazes.

No ac. do STJ, de 15/02/2018, processo ITIJ 1130/14.7TVLSB.LI.SI, extrai-se que “o dever de segredo profissional transcende a mera relação contratual, assumindo-se como princípio de ordem pública e representando uma obrigação para com o constituinte, para com a própria classe, a OA e a comunidade em geral”. Não é novidade para nós que a obrigação subjacente ao segredo profissional transcende a relação contratual, aliás, essa foi uma das ideias que deixámos bem patente supra quando dedicamos um subcapítulo exclusivo à explicação da diferença.

Na mesma linha, o ac. do TRL de 29/06/2006, proc. n.º 4949/2006-6, remata dizendo que “embora o sigilo não seja um direito absoluto, deve prevalecer o respeito pelo dever de segredo, o que significa que a quebra do sigilo não deverá ir além do necessário”, razão pela qual o leque de situações em que pode haver quebra do segredo é muito limitado.

No que concerne à jurisprudência internacional, no ac. Michaud c. França, proc. n.º 12323/11, de 6/12/2012, o TEDH reconheceu que a quebra do sigilo profissional é suscetível de violar direitos fundamentais do próprio advogado e não apenas o direito fundamental a um processo equitativo, cujo titular é o cliente. Sendo a informação que os advogados dispõem sobre a vida dos seus clientes protegida pelo artigo 8.º da CEDH⁵⁶, o Tribunal salientou a pertinência da proteção de comunicações entre os advogados e os seus clientes, justificado por aqueles terem um papel capital numa sociedade democrática, estando, na sua génese, o segredo profissional. Já o TJUE⁵⁷, considerou também que o segredo profissional legal constitui uma garantia do cliente nas relações de aconselhamento. A confidencialidade entre o advogado e o cliente constitui um princípio geral de direito da UE que todos devem respeitar e, a este propósito, o TJUE enunciou que

o advogado não estará em condições de assegurar adequadamente a sua missão de aconselhamento, defesa e representação do seu cliente, ficando este conseqüentemente privado dos direitos que lhe são conferidos pelo artigo 6.º da CEDH, se o primeiro, no âmbito de um processo judicial ou da sua preparação, for

⁵⁶ Consagra o direito ao respeito pela vida privada e familiar.

⁵⁷ Ac. do TJUE de 18/05/1982, caso AM & S Europe Limited v Commission of the European Communities, proc. n.º 155/79.

*obrigado a colaborar com as autoridades públicas mediante a transmissão de informações obtidas em consultas jurídicas*⁵⁸.

É ponto vincado que, na sua globalidade, os tribunais têm concordado com a proteção constitucional atribuída ao segredo profissional, cabendo a todos nós o conseqüente respeito por ela.

9 A transposição do ordenamento jurídico espanhol

Segundo a informação disponibilizada pela Diretiva, esta destina-se a todos os EM da UE, tendo eles um prazo para proceder à sua transposição para o OJ interno e uma certa margem de liberdade relativamente aos meios e forma utilizados. Posto isto, é normal que as transposições feitas pelos diferentes países tenham depois, em si, pequenos desvios que tornam umas leis mais atrativas do que outras. O problema é a criação de distorções no mercado único. Essas diferenças entre uns EM e outros pode causar uma verdadeira vantagem competitiva para os profissionais situados nos países com transposições mais vantajosas, nomeadamente, referindo-nos ao caso concreto, em Estados que prestem serviços com um conceito mais amplo ou extensivo de segredo profissional. Assim, a transposição deverá sempre ter em conta os critérios seguidos por outros EM na UE, com a finalidade última de não deixar uns operadores numa posição competitiva mais frágil em relação aos restantes.

Ora, acontece que Portugal tem uma má tradição ao transpor Diretivas Comunitárias, uma vez que, aproveitando a margem de manobra que possui, bastantes vezes impõe soluções mais rígidas e menos amigas dos cidadãos e das empresas. É isso que constataremos de seguida ao compararmos com a lei do nosso país vizinho.

Espanha foi um dos últimos países a transpor a Diretiva para o seu OJ, dando-se-lhe, a si própria, oportunidade para ponderar o melhor caminho a trilhar. E a verdade é que se constata que, definitivamente, a sua lei interna quanto a este tema é muito mais lógica e sensata do que a portuguesa. Vejamos.

O ordenamento vizinho limitou-se ao estabelecido na Diretiva, isto é, nem alargou o conjunto de características-chave, nem estendeu a obrigação de comunicação a

⁵⁸ Ac. do TJUE de 27/06/2007, caso *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, proc. C-305/05, ponto 32.

mecanismos internos, e muito menos ampliou o regime a outros impostos que não os previstos pela Diretiva⁵⁹. O preâmbulo do Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, lei responsável pela transposição da Diretiva 2018/822 (UE) no país espanhol, refere que “o âmbito material de aplicação é definido pela própria Diretiva 2011/116 (UE), estendendo-se a todos os impostos, salvo os excecionados pela Diretiva”⁶⁰. Ou seja, a lei espanhola esclarece que o seu âmbito de aplicação é o mesmo que o da Diretiva. A lei refere ainda que

as pessoas ou entidades que sejam consideradas intermediários para efeitos desta obrigação nos termos do nº4 deste artigo, ou, conforme o caso, os contribuintes interessados referidos no nº5 deste artigo, ficam obrigados a informar a Administração Fiscal dos mecanismos transfronteiriços referidos no nº2 em que intervenham ou participem, respetivamente, quando se verifiquem qualquer uma das características-chave do Anexo IV da Diretiva 2011/116/UE⁶¹.

Com aquela afirmação, constatam-se duas coisas. Primeiro que a lei espanhola remete para as características-chave previstas na Diretiva; e, segundo, que a obrigação de comunicação abrange apenas mecanismos transfronteiriços.

Além do referido, o OJ espanhol, vigorando um dever de sigilo sobre o intermediário fiscal, transmite em definitivo o dever de comunicação para outro intermediário se ele existir, ou para o contribuinte na opção inversa, devendo o intermediário principal comunicar aquele dever ao segundo. Diferente de Portugal que pretende ver o intermediário fiscal como obrigado subsidiário quando o contribuinte relevante não cumprir a sua obrigação ou quando a cumprir, mas não apresentar provas ao intermediário de que cumpriu. Tal verifica-se pelo corpo do texto espanhol, artigo 45º, ponto 4, al. b).

Conclui-se que Espanha evitou todos os problemas que vêm a ser suscitados na presente dissertação, tornando a sua lei interna mais clara e limpa, salvaguardando a

⁵⁹ Contrariamente ao que fez Portugal.

⁶⁰ “En cuanto al ámbito material, está definido por la propia Directiva 2011/116 (UE) y se extiende a todos los impuestos salvo los excecionados por la propia Directiva” – a tradução é da nossa responsabilidade.

⁶¹ “Las personas o entidades que tuvieran la consideración de intermediarios a los efectos de esta obligación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo o, en su caso, los obligados tributarios interesados a los que se refiere el apartado 5 de este artículo estarán obligados a informar a la Administración tributaria de los mecanismos transfronterizos a los que se refiere el apartado 2 de este artículo en los que intervengan o participen, respectivamente, cuando concurren alguna de las señas distintivas determinadas en el anexo IV de la Directiva 2011/16/EU” – art.º 45 do Real Decreto 243/2021, de 6 de abril - a tradução é da nossa responsabilidade.

proteção do dever de sigilo conferido aos advogados e esquivando-se de uma série de inconvenientes.

10 Resposta crítica ao problema

10.1 Autoincriminação

Na nossa opinião, o princípio da não autoincriminação deverá prevalecer sobre o princípio da colaboração, por diversas razões, nomeadamente algumas já enunciadas.

O primeiro motivo refere-se ao facto de se tratar de um princípio de natureza penal, logo, necessariamente, sujeito a uma tutela mais ampla e mais forte.

Depois, tal princípio caracteriza-se por proteger valores jurídicos tão ou mais importantes que aqueles tutelados pelo segundo princípio. Se é verdade que a proteção das receitas do Estado é fundamental para a satisfação das necessidades da população, não é menos verdade que essa satisfação de pouco vale se o indivíduo não beneficiar de um mínimo de proteção e não acreditar que, em caso de necessidade, as suas garantias dar-lhe-ão a justa oportunidade de se defender perante a justiça.

A terceira razão surge por meio de um raciocínio lógico. Se há divergências na doutrina e na jurisprudência quanto à utilização no processo de provas recolhidas numa inspeção tributária para fundamentar a condenação de um indivíduo e, nessa situação, a AT recorre ao procedimento inspetivo por suspeitar da legalidade de atos praticados pelo contribuinte, coerentemente, não fará sentido que os documentos fornecidos pelo obrigado nos termos da Lei 26/2020 possam dar origem a uma sua condenação se nem suspeitas sobre ele recaíram e, concludentemente, não está em curso qualquer processo.

Com aquela lei o legislador fiscal tentou delegar para o contribuinte uma função de investigação e recolha de provas que cabe ao MP e aos órgãos de polícia criminal, designadamente quando estes últimos são desempenhados pela AT. Não pretendemos com isto transparecer a ideia de reduzida importância dos deveres de colaboração mútuos entre o Estado e o sujeito, ou tecer críticas acerca da relação de auxílio mantida entre AT e o contribuinte. Essa articulação, entre ambos, garante um Direito Fiscal mais funcional, coeso e harmonioso e só assim estaremos mais perto da consistência e da eficiência que farão frente à complexidade do sistema fiscal. O nosso ponto é que esse sistema fiscal não pode ser conseguido sobre tudo e sobre todos.

A nossa pretensão é salientar uma garantia de defesa constitucional, pautada pelo princípio do processo equitativo e, subsidiariamente, pela presunção da inocência, para impedir o contribuinte de se autoincriminar ao cumprir uma função que é tipicamente originária da AT.

10.2 Segredo Profissional

Quanto ao confronto que se verifica entre o dever de sigilo, previsto no art.º 92 EOA, e o dever de comunicação obrigatória de mecanismos de PF, internos ou transfronteiriços, com previsão legal na Lei 26/2020, a questão, em si, é mais densa.

Já concluímos que o cerne da discussão não está na comunicação propriamente dita, mas sim, concretamente, na consideração pelo legislador fiscal de que o dever de comunicação prevalecerá sempre, independente da circunstância, sobre o dever de sigilo. Nesse contexto, a intenção do legislador nacional ao gerar a obrigação subsidiária a cargo do intermediário que invoque o sigilo profissional, nos termos dos ns.º 2 e 3 do art.º 10 e do n.º 4 do art.º 13, parece-nos contrariar o espírito e a própria teleologia subjacente à DAC 6. A solução do legislador é pouco satisfatória na perspetiva do utilizador, isto é, daqueles a quem se destina a Lei. Os conflitos gerados, assim como as dificuldades relacionais entre os intermediários e os seus clientes em nada favorecerá a eficácia e a estabilidade aplicativa do regime de comunicação.

Foquemos agora a nossa atenção no valor jurídico que cada um tutela.

Como se sabe, um valor não deve ser totalmente sacrificado em prol de outro, a não ser que o primeiro possua uma relevância marcadamente inferior. Se a importância de ambos é semelhante ou próxima, em caso de conflito entre eles, a solução deverá passar pela tentativa de conciliação. Se essa conciliação não der resultado e for necessária a limitação de um desses valores, essa limitação não poderá converter-se numa destruição completa do valor de hierarquia inferior.

A formulação legislativa da Lei 26/2020 leva a querer que o legislador assume que o sigilo profissional protege interesses de valor inferior àqueles que a luta contra a elisão e evasão fiscal pretendem preservar. Todavia, não é essa a nossa visão sobre a temática.

O legislador pretendeu garantir a transparência fiscal, assegurando um maior e melhor conhecimento pela AT dos esquemas de PF, cada vez mais complexos e

sofisticados, garantindo que cada contribuinte paga os impostos por si devidos, confirmando o Estado a justa recolha dos erários que farão face às despesas e necessidades básicas da população. Do lado contrário, está em causa um direito fundamental, constitucionalmente protegido, que onera, não só o exercício de uma profissão, mas também a relação de confiança que se estabeleceu entre advogado e cliente, visando a proteção da esfera privada do segundo e a realização da justiça. Ou seja, atesta-se o próprio Estado de Direito.

Em suma, estamos perante um conflito de realidades. Por um lado, o dever de segredo profissional do advogado, princípio básico e basilar da própria atividade profissional. Por outro lado, o interesse público decorrente da boa, justa e correta administração da cobrança de impostos, impostos esses extremamente imprescindíveis para o funcionamento de um Estado e para a satisfação das suas finalidades coletivas, como previsto no art.º 103/1 CRP.

O valor da transparência não é, ao contrário de muitos outros bens constitucionais, um valor absoluto e único. Ao invés, ele pertence a um sistema e é o facto de entrar em conflito com outros valores constitucionais que podem legitimar que ele seja condicionado, ou, até, por vezes, excluído no quadro de uma ponderação entre os bens constitucionais e os princípios que regem o OJ. Ora, quando se ignora o segredo profissional dos advogados em benefício de uma aplicação irrestrita do direito à informação, ou quando se reconhece que a letra do art.º 92, n.º 1, al. b) é sensivelmente inferior àquela vertida na Lei 26/2020, atenta-se, não apenas contra o dever de segredo profissional dos advogados, mas também contra um direito dos advogados constitucionalmente previsto que fundamenta o próprio exercício da profissão, profissão essa que é indispensável para um Estado de Direito e democrático. E mais: do art.º 32/8 CRP resulta a nulidade de qualquer prova que viole um preceito constitucional primordial, já que essa violação seria considerada abusiva da esfera da vida privada por haver uma usurpação da confiança depositada no defensor.

Na nossa opinião, e à semelhança do que foi dito quanto à não autoincriminação, não é adequado, proporcional ou ético pedir-se que o advogado descure a sua função de advogar para cumprir uma função que cabe, principalmente, ao MP durante a sua fase de investigação. Citando a OA,

ao pretender transformar os advogados portugueses em colaboradores da polícia e do MP (mesmo que só em relação a certos crimes) e, conseqüentemente, em traidores dos clientes que neles confiaram, a proposta de diretiva revela um profundo desprezo pela deontologia profissional dos advogados e pela função social da advocacia⁶².

A Lei 26/2020, para além de não defender corretamente o direito fundamental ao segredo profissional, excluindo-se no art.º 14/2 qualquer tipo de responsabilidade pela respetiva violação daquele, quando se refere a ele pelos arts.º 10/2, 13/1 e 14/1, denota uma equiparação errónea entre institutos tão antagónicos como o segredo que resulta de uma lei ou aquele que provém de um contrato. Mais uma vez nos deparamos com um profundo despreço pela deontologia da profissão dos advogados por parte do legislador.

As falhas depositadas na lei tornam-se mais evidentes ao fazermos uma comparação com a transposição feita por Espanha. Como se percebeu, o OJ espanhol optou por fazer uma transposição no exato mesmo sentido da Diretiva, preservando o equilíbrio normativo entre a atuação do intermediário e o respeito pelo seu dever de sigilo.

Com aquela solução, Espanha assegurou que todos os problemas referentes ao sigilo por nós aqui suscitados não se colocariam e garantiu uma melhor satisfação de todos os interesses em jogo.

Era isto que se pedia que o legislador português tivesse feito.

11 Apreciação das conclusões emitidas no processo C-694/20

Sobre o nosso tema, começou a desenrolar-se no TJUE, por meio de um pedido de decisão prejudicial do TC Belga, um processo que opôs a OA belga ao respetivo governo daquele país, fruto da transposição da Diretiva. Está em causa a existência da obrigação subsidiária de reporte, já anteriormente por nós criticada.

É certo que até à data do fecho da nossa investigação ainda não existia uma sentença sobre a temática, todavia, o AG emitiu as suas conclusões no dia 5 de abril de 2022. Iremos, de seguida, enumerá-las e tecer algumas considerações.

⁶² Parecer da OA sobre a Diretiva 2015/849 (UE), de 20/05/2015.

Embora a OA não se estivesse a referir à Diretiva em estudo, parece-nos que a citação é perfeitamente aplicável no nosso caso, até porque estão em causa matérias semelhantes.

O AG considerou, em primeiro, que a obrigação de comunicação não é suscetível de violar o art.º 7 da CDFUE por não estar em curso qualquer processo judicial, sublinhando que a obrigação subsidiária de comunicação só existe quando o primeiro intermediário tem conhecimento da participação de um outro. Em segundo, considerou que o dever de informação vigora com um objetivo de interesse geral para a UE, nomeadamente a luta contra o PF agressivo. Depois, atenta que as informações transmitidas são de tal maneira limitadas pela própria Diretiva que não são suscetíveis de qualquer violação. Por último, o AG concluiu que aquela disposição “não viola o direito ao respeito pela vida privada garantido pelo art.º 7 da CDFUE, desde que o nome do advogado não seja divulgado às autoridades fiscais”.

Antes de mais, gostaríamos de deixar já vincado que não concordamos que das conclusões emitidas se possa retirar que não há violação do dever de sigilo.

Desde logo, embora, de facto, não estejamos perante um processo judicial, não significa isso que os aconselhamentos fornecidos pelo advogado não tenham sido prestados com o intuito e para efeitos do direito de defesa do seu cliente. Além disso, e como mencionou o AG, o art.º 7 da CDFUE e, conseqüentemente, o seu art.º 8 sobre o segredo profissional, têm uma dimensão mais ampla, não se limitando à defesa judicial da relação entre advogado e cliente, mas, igualmente, tendo relevo fora do contexto jurisdicional. Ora, cabe-nos também precisar que a tutela do segredo profissional não abrange apenas o conteúdo das comunicações efetuadas entre ambos, mas também a sua mera existência. Daqui, concluimos que a salvaguarda do segredo profissional não é limitada ao contexto judicial, indo para além dele.

Quanto aos objetivos prosseguidos pela disposição em análise, também nós nos pronunciamos no sentido de ter de haver uma ponderação de fatores quanto à *ratio* das normas em apreço, uma vez que a disposição relativa ao segredo profissional também tutela interesses fundamentais. Além disso, o combate ao PF agressivo pode ser alcançado por meio de outras formas muito mais consentâneas no OJ e sem quaisquer violações.

Por último, mesmo que não se indique o nome do advogado às autoridades fiscais, há violação do dever de sigilo pela mera comunicação a outro intermediário que o primeiro não pode proceder ao cumprimento do dever de informação, uma vez que estará a revelar que o seu juízo quanto ao mecanismo de PF em causa é de que o mesmo deve ser comunicado à AT. Mesmo que, de acordo com o AG, ambos saibam que tanto um

como o outro intervieram no mecanismo, eles podem tê-lo feito em momentos distintos, de tal forma que o segundo não soubesse que o planeamento deveria ser comunicado. Ora, a partir do momento em que toma esse conhecimento através do primeiro advogado, há violação do dever de sigilo.

12 Contribuição para uma futura alteração

Obviamente que uma transposição muito semelhante àquela feita pelo ordenamento espanhol solucionaria toda a problemática, pelo menos aquela referente ao dever de sigilo. No entanto, tal não foi feito e, por isso, resta-nos uma tentativa de remendar e melhorar a lei atual.

A verdade é que tal emenda seria muito simples e de fácil aplicação. Consistiria apenas na substituição do intermediário fiscal pelo contribuinte relevante no regime de comunicação de informação. Isto é, vigorando aquele regime, a obrigação de informar a AT não caberia ao advogado, mas sim ao contribuinte relevante em todo e qualquer caso. Esta solução faria com que a questão da violação do segredo profissional não se voltasse a colocar.

Com aquele ajuste, teríamos uma batalha ganha em várias frentes e vantagens óbvias para todos. Se a AT garantiria toda a informação imprescindível para si e asseguraria o cumprimento do dever de comunicação, o intermediário fiscal teria o seu dever de sigilo salvaguardado uma vez que não seria ele quem procederia àquela comunicação.

Embora alguns problemas continuassem presentes, teríamos uma simplificação do sistema fiscal com a prossecução dos objetivos de cada um, sem quaisquer riscos não calculados.

13 Conclusão

I. A Diretiva 2018/822 (UE), de 25 de maio, foi transposta para o OJ português através da Lei 26/2020, de 21 de julho. Ambas as legislações preveem um regime de comunicação obrigatória por parte dos intermediários fiscais ou contribuintes relevantes em relação aos mecanismos de PF transfronteiriços e/ou internos, consoante a disposição esteja plasmada num ou noutro diploma, respetivamente.

II. Quer a DAC 6 quer a Lei 26/2020, visam alcançar os mesmos objetivos. Ambos pretendem tornar o OJ mais estável e harmonioso, desincentivando o uso de mecanismos de PF suscetíveis de gerar prejuízo para o Estado quando este procede à recolha das suas receitas fiscais por meio dos impostos, dando-lhe, se for caso disso, possibilidade de intervir de forma mais precoce.

III. Não obstante aqueles objetivos, e apesar dos mesmos serem efetivamente alcançados, a lei nacional não se limita à previsão feita pela lei internacional e, na transposição, vai além dela.

IV. A Lei 26/2020 não só alarga o seu âmbito de aplicação a mecanismos internos, como também passa a incluir o IVA como um dos impostos relativamente aos quais se deverá proceder à comunicação obrigatória, desde que, claro, verificada alguma das características-chave previstas. Além disso, a lei portuguesa opta também por um conceito de “intermediário” mais limitado do que aquele fornecido pela Diretiva. Mais premente do que isso, faz ainda surgir uma obrigação subsidiária de comunicação por parte do intermediário fiscal.

V. A Lei 26/2020 expressa-se com clareza e sublinha que o segredo profissional a que os advogados estão obrigados é secundário relativamente à obrigação de comunicação.

VI. Assim, na tentativa de prezar pelos objetivos pretendidos, a lei interna é imensamente agressiva, acarretando variados problemas. Não só não respeita o direito-dever ao sigilo profissional dos advogados, como induz os contribuintes a colaborarem e contribuírem para a sua própria autoincriminação, ignorando a robustez de um dos princípios basilares do Direito.

VII. O princípio da não autoincriminação não tem previsão constitucional direta, mas tanto a doutrina como a jurisprudência têm considerado que o mesmo se encontra implicitamente ali previsto, integrando as garantias de defesa do arguido. O princípio refere que ninguém pode ser obrigado a fornecer qualquer tipo de elemento que contribua,

direta ou indiretamente, para a sua condenação. No confronto entre este princípio e o da colaboração, por impossibilidade de articulação, concluímos que deverá ser o primeiro a prevalecer.

VIII. Já o segredo profissional a que se encontram obrigados os advogados é protegido constitucionalmente pelos arts.º 208 e 26 CRP, sendo condição fundamental para a deontologia da própria profissão. É o segredo profissional que sustenta a confiança que nasce no cerne da relação entre o advogado e o seu cliente e é essa confiança que suscita o próprio segredo. Ora, sem confiança não há segredo e sem este não há revelações.

IX. Por aquela razão, não é justo exigir-se que o advogado descure a relação que estabelece com o cliente, violando não só a confiança depositada nele, como também uma disposição basilar do exercício da sua profissão.

X. Paralelamente, não é adequado considerar-se o valor da transparência fiscal preponderante em relação à regência de uma profissão responsável por assegurar a justiça e a igualdade na sociedade, ainda menos quando a transparência fiscal pode ser conseguida à custa de alternativas laudáveis, designadamente através da investigação do MP.

XI. Neste contexto, a resolução dos dois problemas por nós suscitados, e aos quais prestamos uma maior atenção, são cruciais para proteger-se o próprio Estado de Direito e a administração da justiça.

XII. Concluímos que a transposição portuguesa deveria ter sido semelhante àquela desempenhada pelo OJ espanhol, tendo este cingido a sua transposição ao vertido na Diretiva.

XIII. Abordamos criticamente as conclusões do AG quanto ao processo C-694/20 e deixamos claro que a nossa visão sobre o tema é outra.

XIV. Desde cedo referimos que não nos comprometeríamos a encontrar uma solução definitiva para a resolução dos problemas, porém, tão só a fazer uma análise crítica dos aspetos mais relevantes.

Ainda assim, deixamos um pequeno contributo para uma futura revisão da lei.

XV. Numa tentativa de solucionar parte do que de mal foi feito, sugerimos uma alteração que se traduz na substituição do intermediário fiscal pelo contribuinte relevante no próprio regime de informação. Significa isto que, em qualquer situação em que exista o dever de informar a AT de um mecanismo de PF executado, essa obrigação caberia sempre ao contribuinte relevante, protegendo-se o dever de sigilo do advogado.

Referências Bibliográficas

Livros e Artigos Científicos

ABREU, Vasconcelos, “O segredo do advogado no direito profissional: alguns aspetos”, *Os segredos do Direito*, AAFDL, Lisboa, 2019.

AMORIM, José Carlos Campos de, *Planeamento e Evasão Fiscal: Jornadas da Contabilidade e Fiscalidade*, Editora Vida Económica, 2010.

ANDRADE, Manuel da Costa, *Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal*, Coimbra editora 1992.

----, “Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário: ou a insustentável indolência de um acórdão (n.º 340/2013) do Tribunal Constitucional”, *Boletim de Ciências Económicas*, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Vol. LVII, Tomo I, 2014.

CALDAS, Marta, *O conceito de planeamento fiscal agressivo: Novos limites ao planeamento fiscal?*, Almedina, 2017.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.^a edição, Almedina, 2003.

CARDOSO, Augusto Lopes, *Do segredo profissional na Advocacia*, 2.^a edição, Almedina, 2020.

CRUZ, Gonçalo Santos e Alberto Bompastor COELHO, *Segredo Profissional: Entrave à inspeção Tributária: O caso dos advogados*, AAFDL Editora, 2021.

DIAS, Augusto Silva, “O direito à não auto-inculpação no âmbito das contra-ordenações do código dos valores mobiliários”, *Revista de Concorrência e Regulação*, Ano 1 Número 1, janeiro-março 2010.

DOURADO, Ana Paula, “Aggressive Tax Planning in EU Law and in the light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Action 2 and 6”, *Intertax*, Wolters Kluwer, Vol. 43, N.º 1, 2015.

-. , *Governança Fiscal Global*, 2.^a edição Revista e Atualizada, Almedina, 2018;

FERNANDES, Manuel Ramirez, *Advocacia e Deontologia Profissional do Advogado*, Quid Iuris Sociedade Editora, 2019.

GOMES, Carla Amado, Ana Fernanda NEVES e Pedro LOMBA, *Os segredos do Direito*, AAFDL, Lisboa, 2019.

GORJÃO-HENRIQUES, Miguel, *Direito da União*, 9ª edição, Almedina, 2019;

MACHADO, Jónatas e Paulo Nogueira da COSTA, *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*, Almedina, 2016.

MIRANDA, Jorge e Rui MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, III, Coimbra, 2007.

MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012.

NABAIS, Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal – Volume II*, Almedina, 2008.

-. *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Almedina, 2014.

-. *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, 3ª edição, 2018.

NORONHA, Catarina Gomes Mendes, *Novo Regime Fiscal de Comunicação Obrigatória - Esquemas de planeamento Fiscal*, Almedina, 2021.

OECD, *Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure*, TPA, 2011.

OTERO, Paulo, *Direito Administrativo - relatório de uma disciplina apresentado no concurso para professor associado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Lisboa, s.n., 1998.

SADIQ, Kerrie, Arian SAWYER e Bronwyn MCCREDIE, *Tax Design and Administration in a Post-BEPS Era: A study of Key Reform Measures in 18 Jurisdictions*, Fiscal Publications, 2019.

SEQUEIRA, Adilson, *Planeamento e Gestão Fiscal: sistema tributário*, 2ª edição, Escolar Editora, 2015.

SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, 2ª Edição, Universidade Católica Editora, 2018.

TAVARES, Tomás Cantista, “Nova Redação e novo contencioso da cláusula geral antiabuso no direito fiscal: art. 38.º da LGT e art. 63.º do CPPT”, *Cadernos de Justiça Tributária*, Nº 29, Cejur, 2020.

Documentos Eletrónicos

AMARAL Maria Lúcia, “Requerimento ao Tribunal Constitucional da fiscalização abstrata da constitucionalidade dos arts.º 10/2, 13/4 e 14/1 da Lei 26/2020 de 21 de julho”, de 15/09/2021. Disponível em: <https://www.provedor-jus.pt/documentos/fiscalizacao-da-constitucionalidade-dos-artigos-10-o-n-o2-13-o-n-o4-e-14-o-n-o-1-da-lei-n-o-26-2020-de-21-de-julho/>

Associação Portuguesa de Bancos, “Comentário ao Projeto de diploma (“Proposta de Lei”), que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (“DAC6”)”, de 23 de dezembro de 2019. Disponível em: https://www.apb.pt/content/files/Doc11_DAC.pdf

Autoridade Tributária e Aduaneira, “Divulgação do Anteprojecto de diploma sobre a Transposição da Diretiva (UE) 2018/822 (DAC 6)”. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/destaques/Documents/Anteprojecto_DAC_6.pdf

Autoridade Tributária e Aduaneira, “Orientações gerais (guidelines) relativas à obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal”, 2021. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Regime Comunicacao Mecanismos internos transfronteiricos/Comunicacao_de Mecanismos/Documents/Lei_26_2020_Orientacoes_Gerais_Guidelines.pdf

CE (Comissão Europeia), “Recomendação da Comissão de 6 de dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/EU)”, Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012H0772&from=ES>

CHANCE, Clifford, “Look Out – Why New EU Tax Reporting Requirements are Ahead”, 2018. Disponível em: https://www.cliffordchance.com/briefings/2018/06/look_out_why_neweutaxreportingrequirement.html

Conclusões do Advogado-Geral Athanasios Rantos do TJUE, Pedido de Decisão Prejudicial apresentado pelo Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional da Bélgica), Orde van Vlaamse Balies, processo C-694/20, de 5 de abril de 2022. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62020CC0694&from=EN>

Deloitte, “EU Mandatory disclosure Rules (DAC 6): Introduction to the EU Mandatory Disclosure Rules”, de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/Country%20Services%20Group/Brochure-EU-Mandatory-Disclosure-Rules.pdf>

FEIO, Diogo, Teresa Pala SCHWALBACH e Joana Leão ANJOS, “A Transposição da Diretiva DAC: o novo regime de Comunicação obrigatória à AT de mecanismos com relevância fiscal”, *Update Fiscal – publicações Sérvulo*, julho de 2020. Disponível em: <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/A-transposicao-da-Diretiva-DAC-o-novo-regime-de-comunicacao-obrigatoria-Autoridade-Tributaria-de/7154/>

FIGUEIREDO, Guilherme, “Parecer da Ordem dos Advogados sobre o Projeto de Diploma que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva 2018/822/EU”, do Conselho, de 25 de maio, de 16 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953565a4d5a5763765247396a6457316c626e527663306c7561574e7059585270646d45764e325a6d4e5459355a6a6b744e574a68595330304e6a51344c574a6a597a41745a6d5a6c4d32497a4d474d334d5751794c6e426b5a673d3d&fich=7ff569f9-5baa-4648-bcc0-ffe3b30c71d2.pdf&Inline=true>

Fundación Impuestos y Competitividad, “Accion 12: Seguimiento de la Transposición al Ordenamiento Español de la “DAC 6”, *Contestación al Trámite de Consulta Pública*, de fecha 11/12/2018, en relación com la incorporación de la DAC 6”. Disponível em: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2018/04/TRASPOSICION-DAC-6-2.pdf>

LECZYKIEWICZ, Dorota, “Prohibition of Abusive Practices as a ‘General Principle of EU Law’”, 56 *Common Market Law Review* 703, *Oxford Legal Studies Research Paper No. 30/2019*, SSRN, de maio de 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3394815

MALTEZ, João, “Advogados acusam Estado de impor violação de sigilo”, *Jornal de Negócios*, de 06 de junho de 2019. Disponível em: <https://espanhaassociados.pt/advogados-acusam-estado-de-impor-violacao-de-sigilo/>

MATIAS, Miguel e João Luz SOARESS, “DAC 6: Somos todos denunciantes?”, *Revista Sábado*, de 11 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://www.sabado.pt/portugal/detalhe/dac-6-somos-todos-denunciantes>

NEVES, António, “O MDR já está em vigor...e agora?”, *EasyTax o Jornal Económico*, 2021. Disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/o-mdr-ja-esta-em-vigor-e-agora>

Norton Rose Fullbright, “DAC 6: new EU tax disclosures Mandatory reporting of crossborder transactions for taxpayers and intermediaries”, 2018. Disponível em: <https://www.nortonrosefulbright.com/-/media/files/nrf/nrfweb/knowledge-pdfs/dac-6-new-eu-tax-disclosure-rules.pdf?la=en-de&revision=20e59a62-fcba-4a86-ae4d-4f394622b4b2>

OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, *OECD Publishing*, 2013. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page1

PIRES, Catarina Luísa, “O advogado enquanto confidente necessário: entre o dever de sigilo e o “dever de justiça””, de 07 de outubro de 2003. Disponível em: http://carlospintodeabreu.com/public/files/o_sigilo_profissional_do_advogado.pdf

PRATS, Francisco Alfredo García, “La Transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)”, *Paper*, Nº 14, AEDAF, 2019. Disponível em: [https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/44091/la-transposicion-en-espana-de-la-directiva-sobre-intermediarios-tributarios-\(dac6\)](https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/44091/la-transposicion-en-espana-de-la-directiva-sobre-intermediarios-tributarios-(dac6))

RALHA, Leonardo e Mariana BANDEIRA, “Transposição de Diretiva põe em causa sigilo Profissional”, *Jornal Económico*, de 05 de junho de 2020. Disponível em: https://www.mlgts.pt/xms/files/2020/JE_Coment_BVS_Trasposicao_de_directiva_poe_em_causa_sigilo_profissional_5junho2020.pdf

ROMANÍ, Marina Serrat, “Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: transparência e intercambio de la información tributaria”, 2017. Disponível em: https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/463074/MSR_TESIS.pdf?sequence=1

SANTIAGO, Rodrigo, “Considerações acerca do Regime Estatutário do Segredo Profissional dos Advogados”, *Revista da Ordem dos Advogados*, 57, janeiro de 1997. Disponível em: <https://portal.oa.pt/upl/%7B49a0f499-5d83-44f2-ac68-e5fedc26fdda%7D.pdf>

SATULA, Benja, “Nemo Tenetur se ipsum accusare: Direito ou Princípio?”, *Juris*, Volume 1, N.º 2, 2016. Disponível em: <https://revistas.ucp.pt/index.php/juris/article/view/9171>

TELLO, Jesús López, “La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6)”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N.º 53, 2019. Disponível em: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6848/documento/esp02.pdf?id=9334>

Uría Menéndez, “DAC 6 en España: preguntas recurrentes”, 13 de abril de 2021. Disponível em: https://www.uria.com/documentos/circulares/1392/documento/12210/Guia_DAC6.pdf

VIALEGIS, “DAC6: Trasposición de la Directiva en España”, de 22 de abril de 2021. Disponível em: <https://www.vialegis.com/publicacions/114035-es-circular-dac6-002-.pdf>

Dissertações

AFONSO, Carlos José de Aguiar Moniz, *A Sexta Alteração à Diretiva de Troca de Informações: a Comunicação Obrigatória de Esquemas de Planeamento Fiscal e o seu Impacto nos Direitos Fundamentais*, tese de mestrado em Direito, Porto, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa do Porto, 2019.

ALVES, Alesssandra Cardoso Gonçalves, *A Relativização do Princípio Nemo Tenetur se ipsum accusare em detrimento dos deveres de colaboração com a Administração Tributária*, tese de mestrado em Direito, Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2017.

BERNARDO, Joana Sofia Martins Sant’Ana, *O Direito à Não Autoincriminação e os Deveres de Colaboração com a Administração Tributária*, tese de mestrado em Direito, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa, 2014.

DELGADO, Joana Isabel Gomes, *A Comunicação Obrigatória de Mecanismos de Planeamento Fiscal e a sua interação com a Cláusula Geral Anti-Abuso*, tese de mestrado em Direito, Porto, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa do Porto, 2021.

KNOP, Irvin Moreira, *Planeamento Fiscal: Uma análise bibliométrica de 2010 a 2019*, Tese de mestrado em Contabilidade e Finanças, Setúbal, Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal, 2020.

MAGALHÃES, Bruno Miguel Gonçalves, *O planeamento Fiscal e o Sistema Fiscal Português*, tese de mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais, Lisboa, Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa, 2013.

PARELHO, Gonçalo Miguel Gingado, *O conflito entre a realização de deveres de cooperação de natureza fiscal e o Direito à não autoinculpação do contribuinte*, tese de mestrado em Direito, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2017.

PINTO, Ana Azevedo, *Comunicação Obrigatória de Mecanismos de Planeamento Fiscal: uma violação dos direitos dos contribuintes?*, tese de mestrado em Direito, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa, 2019.

VIEIRA, Lauriana Rita Pires, *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de alguns Esquemas*, Tese de mestrado em Contabilidade e Finanças, Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Instituto Politécnico do Porto, 2014.

Jurisprudência

Jurisprudência Nacional

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 16 de setembro de 2019, processo nº 270/12.1BEFUN.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de fevereiro de 2018, processo nº ITIJ 1130/14.7TVLSB.LI.SI.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 17 de abril de 2015, processo nº 1/13.9YGLSB.SI.

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 29 de junho de 2006, processo n.º 4949/2006-6.

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 1 de julho de 2020, processo n.º 530/16.2IDPRT.P1.

Acórdão do Tribunal Constitucional de 17 de junho de 2013, processo n.º 340/2013.

Acórdão do Tribunal Constitucional de 15 de maio de 2019, processo n.º 298/2019.

Jurisprudência Internacional

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem de 6 de dezembro de 2012, caso Michaud c. França, processo n.º 12323/11.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 18 de maio de 1982, caso AM & S Europe Limited v Commission of the European Communities, processo n.º 155/79.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 27 de junho de 2007, caso Ordre des barreaux francophones et germanophone, processo C-305/05.