



Processo n.º 919/2021

Plenário

Relator: Conselheiro José Eduardo Figueiredo Dias

## Acordam, em Plenário, no Tribunal Constitucional

### I. Relatório

1. A Provedora de Justiça, ao abrigo da competência que lhe é conferida pela alínea *d*) do n.º 2 do artigo 281.º da Constituição da República Portuguesa (doravante, CRP), requereu a declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, das disposições normativas constantes dos artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4 e 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, que estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, transpondo a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar.

2. O fundamento do pedido radica no facto de as normas mencionadas constituírem uma restrição desproporcionada (artigo 18.º, n.º 2 da Constituição da República) do direito a um processo justo e equitativo, consagrado no artigo 20.º, n.º 4, do direito à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar do advogado, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, e ao sigilo das comunicações entre o advogado e os seus clientes, protegido pelo artigo 34.º, n.º 1, todos da Constituição.

Em termos mais específicos, o pedido de declaração de inconstitucionalidade encontra-se fundamentado nos seguintes termos (transcrição sem destaques e sem notas de rodapé):

#### «I. ENQUADRAMENTO DAS OBRIGAÇÕES DE COMUNICAÇÃO DE MECANISMOS FISCAIS AGRESSIVOS

a) A Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de Maio

1. A Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, transpôs para a ordem jurídica nacional a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de Maio de 2018 (JO L 139 de 5.6.2018, p. 1). Esta Diretiva constitui a quinta alteração à Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, conhecida pelo seu acrónimo «DAC» (*Directive on Administrative Cooperation* - JO L 64 de 11.3.2011, p. 1).

2. Ao contrário de outras diretivas europeias no domínio da fiscalidade, a Diretiva 2011/16/UE não contém um regime de tributação material, visando antes proporcionar aos Estados-Membros os meios e os poderes para cooperarem eficientemente a nível internacional em ordem a enfrentar os efeitos negativos de uma crescente globalização no mercado interno (cf. Considerandos 3 e 29). Como tal, as regras sobre cooperação

administrativa não substituem as regras nacionais, mas fornecem padrões mínimos para a troca de informação, possibilitando diversas formas de cooperação (cf. Comissão Europeia, *Commission Staff Working Document Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU*, SWD(2019) 327 final, Brussels, 12.9.2019, p. 7).

3. A DAC6 - a que foi objeto de transposição para a ordem jurídica nacional através da Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho - veio alargar o âmbito das informações sujeitas a troca automática e obrigatória entre Estados-Membros, passando a incluir os aí designados mecanismos de planeamento fiscal agressivo, de forma a assegurar que as autoridades fiscais dos Estados-Membros disponham de informações completas e pertinentes sobre tais mecanismos (cf. Considerando 2 da Diretiva).

4. Nos termos do ponto 19 da alínea *b*) do artigo 1.º da Diretiva, por "mecanismo transfronteiriço a comunicar" entende-se qualquer mecanismo transfronteiriço que contenha pelo menos uma das ditas «características-chave» descritas no anexo IV da Diretiva (cf. ainda Considerando 9 da Diretiva).

5. A respeito destes mecanismos, a Diretiva estabelece a obrigação de os Estados-Membros adotarem as medidas necessárias para exigir que os intermediários apresentem informações [relativas a tais mecanismos] que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo.

6. O artigo 3.º, ponto 21, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela DAC6 estabelece a noção de "intermediário" neste contexto.

7. A sujeição do intermediário à obrigação de comunicação encontra-se particularmente justificada nos Considerandos 6 a 8 da Diretiva (UE) 2018/822.

8. Nos termos da Diretiva, na ausência de tais intermediários, ou caso estes possam invocar o sigilo profissional previsto na ordem jurídica do Estado-Membro, a obrigação de declaração é transferida para o contribuinte. Lê-se no Considerando 8 da Diretiva que uma vez que certos intermediários sujeitos a uma obrigação de comunicação à respetiva autoridade fiscal poderão estar, ao abrigo da legislação nacional do Estado-Membro, simultaneamente, sujeitos a um dever de sigilo legalmente protegido, será necessário transferir a obrigação de comunicação para o contribuinte que beneficia do mecanismo.

9. Nesta sequência, reconhecendo a existência de um potencial conflito de deveres, a Diretiva concede aos Estados-Membros, aquando da sua transposição, margem de apreciação sobre o modo de compatibilizar esse conflito. Tal resulta do artigo 8.º-AB, n.ºs 5 e 6 da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela DAC6.

b) A Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho

10. A DAC6 foi transposta para a ordem jurídica nacional pela Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, que estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante «AT») de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal. No essencial, este diploma acolhe as soluções preconizadas na DAC6, designadamente a imposição da obrigação de comunicação ao intermediário e o conceito de «característica-chave» como forma de delimitar os mecanismos a comunicar à AT.

11. A troca automática das informações necessárias relativas aos mecanismos transfronteiriços de planeamento fiscal agressivo vem regulada no artigo 16.º do diploma. Conforme resulta do disposto no n.º 1 dessa disposição, as informações que devem ser comunicadas pela AT são aquelas

que, por sua vez, lhe foram comunicadas pelo intermediário ou pelo contribuinte relevante, nos termos do disposto no artigo 15.º.

12. Neste contexto, a lei portuguesa prevê no n.º 2 do artigo 10.º a obrigação dos intermediários, ainda que se verifique o dever legal ou contratual de sigilo, de comunicarem à AT todas as informações que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo relativas a qualquer um dos mecanismos previstos no artigo 3.º (mecanismos transfronteiriços) e no artigo 7.º (mecanismos internos), nos casos em que se verifique a obrigação subsidiária de comunicação prevista no n.º 4 do artigo 13.º.

13. O artigo 13.º do diploma dispõe, em particular, sobre o cumprimento da obrigação de comunicação em caso de sigilo, estabelecendo que nas situações cobertas pelo dever legal ou contratual de sigilo, a obrigação de comunicação à AT recai sobre o contribuinte relevante, sem prejuízo da obrigação subsidiária de comunicação do intermediário prevista no n.º 4. Nos termos desta última disposição, no caso de não ter sido informado do cumprimento do dever de comunicação pelo contribuinte relevante, a comunicação das informações deve ser cumprida pelo intermediário.

14. Ou seja, nas situações em que exista um dever contratual ou legal de sigilo, o legislador nacional impôs aos intermediários uma obrigação subsidiária de comunicação, que se aplica apenas quando estes não tenham recebido informação do contribuinte acerca do cumprimento do dever de comunicação que sobre este último primariamente impende.

15. Em matéria de sigilo, o n.º 1 artigo 14.º da lei nacional acrescenta ainda que o cumprimento das obrigações de comunicação a que estão adstritos os intermediários e os contribuintes relevantes prevalece sobre o dever de sigilo a que, legal ou contratualmente, os mesmos estejam obrigados, não podendo este ser por eles invocado no âmbito da lei.

16. Nos termos do disposto no artigo 19.º, o incumprimento das obrigações legalmente impostas dá lugar a contraordenações puníveis com coima que pode ir até € 80.000,00.

17. Apesar de, no essencial, acolher as soluções preconizadas na DAC6, a Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho foi mais longe do que a Diretiva em pelo menos dois aspetos.

18. Em primeiro lugar, ao estabelecer um regime para a obrigação de comunicação à AT de mecanismos estritamente internos, que não apresentem conexão com outros países (cf. Secção II do Capítulo II). Recorde-se que a Diretiva se aplica apenas a mecanismos de natureza transfronteiriça, reconhecendo aos Estados a possibilidade de adotar medidas nacionais adicionais de natureza semelhante (cf. Considerando 10).

19. Em segundo lugar, apesar de, nos termos do disposto no artigo 13.º, n.º 1, «nas situações cobertas pelo dever legal ou contratual de sigilo», a obrigação de comunicação à AT ser transferida para o contribuinte relevante, resulta do disposto no n.º 4 desse preceito e do n.º 1 do artigo 14.º, sempre que o contribuinte relevante não cumpra a obrigação de comunicação que lhe cabe, a sujeição do intermediário que seja titular do dever de sigilo a uma obrigação subsidiária de comunicação. Esta *re-transferência* da obrigação de comunicação não encontra respaldo na Diretiva.

20. Com efeito, a DAC6 limita-se a prever que os Estados-Membros poderão estabelecer que há lugar à dispensa da obrigação de comunicação nas situações em que os intermediários possam estar vinculados a deveres legais de sigilo profissional, caso em que a obrigação de declaração é transferida, *definitivamente*, para o contribuinte (cf. artigo 8.º-AB, n.ºs 5 e 6 da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela DAC6).



21. Sem prejuízo, deve ainda notar-se que o legislador nacional limitou o âmbito de aplicação da obrigação subsidiária de comunicação dos intermediários vinculados a dever de sigilo, excluindo na noção de intermediário atuações como «a mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, incluindo benefícios fiscais, e o aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante, incluindo o exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respetivos trâmites» (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea e)).

## II. A COMPETÊNCIA DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL

22. Constituindo a Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho um ato de aplicação do direito da União Europeia não se ignora que ela está, pelo menos na parte em que regula a obrigação de comunicação de mecanismos *transfronteiriços*, diretamente vinculada pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (doravante «Carta», cf. artigo 51.º, n.º 1).

23. Ora, nessa medida, o nível de protecção dos direitos fundamentais previsto na Carta deve ser alcançado com essa transposição, independentemente da margem de apreciação de que os Estados-Membros dispõem quando procedem a transposição de diretivas (cf. acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia - doravante «TJUE» - de 29 de Julho de 2019, *Funke Medien*, C-469/17, n.º 31; *Spiegel Online*, C-516/17, n.º 20 e *Pelham*, C- 476/17, n.º 79).

24. Assim, na dimensão aplicável ao advogado-intermediário, o regime que se extrai dos artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4 e 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, constitui uma interferência desproporcionada, em violação do artigo 52.º, n.º 1, da Carta, do direito a um processo justo e equitativo (artigo 47.º da Carta), bem como do direito ao respeito pela vida privada e familiar (artigo 7.º da Carta).

25. As disposições do direito nacional que transpõem uma diretiva da União Europeia não devem, em princípio, ser apreciadas à luz dos direitos fundamentais garantidos pela Constituição da República Portuguesa, mas apenas à luz dos direitos fundamentais garantidos pelo direito da União, quando a diretiva em questão não deixe aos Estados-Membros margem de apreciação para a respetiva transposição.

26. É, no entanto, legítimo sustentar-se que as disposições do direito da União relativas às exceções e limitações à obrigação de comunicação do intermediário (artigo 8.º-AB, n.ºs 5 e 6 da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela DAC6) não procedem a uma harmonização completa, tendo o legislador da União concedido margem de apreciação aos Estados-Membros aquando da sua transposição para o direito nacional. Ou seja, a circunstância de se tratar de um ato de transposição de uma diretiva não exclui que se possa estar numa situação em que a ação dos Estados-Membros não seja inteiramente determinada pelo direito da União (cf. acórdãos do TJUE *Funke Medien*, n.º 32; *Spiegel Online*, n.º 21 e *Pelham*, n.º 80), podendo os órgãos jurisdicionais nacionais aplicar os padrões nacionais de proteção dos direitos fundamentais, desde que essa aplicação não comprometa o nível de proteção previsto na Carta, conforme interpretada pelo TJUE, nem o primado, a unidade e a efetividade do direito da União (cf. acórdãos do TJUE de 26 de fevereiro de 2013, *Melloni*, C-399/11, n.º 60, e *Åkerberg Fransson*, C-617/10, n.º 29).

27. Ora, a apreciação da validade da referida norma à luz dos direitos fundamentais garantidos pela Constituição da República Portuguesa

não compromete nem o nível de proteção previsto na Carta nem o primado, a unidade e a efetividade do direito da União.

28. Pelo contrário, não estabelecendo o direito da União, neste domínio, uma exigência de uniformidade, é de presumir que os direitos fundamentais da Constituição garantem igualmente o nível de proteção da Carta. Com efeito, como afirma o Tribunal Constitucional Federal alemão, «se o legislador da União concede aos Estados-Membros margem de apreciação na transposição do direito europeu, deve partir-se do princípio de que tal é extensível à proteção dos direitos fundamentais. Em geral, é de presumir que o nível de proteção dos direitos fundamentais europeu consente, dentro dos limites externos definidos pelo direito da União, diversidade de direitos fundamentais» (BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 6. November 2019 - 1 BvR 16/13 - [Recht auf Vergessen I], Rn. 50).

29. Partindo desse enquadramento, a compatibilização entre a obrigação de comunicação do advogado-intermediário e o dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do direito nacional de um Estado-Membro é, no pressuposto de que estamos perante *matéria de direitos fundamentais*, uma tarefa que cabe aos Estados-Membros, sendo, portanto, naturalmente, e eminentemente, da competência da jurisdição constitucional nacional o controlo dessa compatibilização, designadamente no que respeita ao juízo de ponderação a efetuar.

30. Além do mais, sempre se dirá que, na medida em que a lei nacional se refere a mecanismos estritamente *internos*, estando aí em causa o exercício de uma competência meramente nacional que não convoca diretamente o regime estabelecido pela Diretiva, a sua validade depende primariamente da sua conformidade com a lei fundamental nacional. Aqui, o padrão de proteção convocado será inequivocamente o constante da ordem constitucional nacional - ainda que em diálogo com a jurisprudência europeia -, cabendo o controlo da compatibilização dos valores e interesses em conflito à jurisdição constitucional.

### III. O SIGILO PROFISSIONAL DE ADVOGADO COMO MATÉRIA DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

31. Ao prever que o dever de comunicação do intermediário prevalece, em qualquer caso e de forma absoluta, sobre o dever de sigilo profissional a que esteja igualmente sujeito (artigos 13.º, n.º 4 e 14.º, n.º 1), a Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho não salvaguarda um regime específico para os casos em que o intermediário seja um advogado, sujeito, nos termos da lei, a um dever de sigilo ou de segredo profissional (cf. artigo 92.º do Estatuto da Ordem dos Advogados - doravante «EOA» -, publicado em anexo à Lei n.º 145/2015, de 9 de Setembro). Retira-se aliás do artigo 14.º, n.º 1, que, para o efeito, a lei equipara esse dever de sigilo profissional, de fonte *legal*, preordenado à proteção de um interesse público de primeira grandeza, a um mero dever de sigilo emergente de contrato, cujo incumprimento é, quando muito, suscetível de gerar responsabilidade contratual.

32. Ora, não obstante o seu regime se encontrar regulado em normas de direito infraconstitucional (Estatuto da Ordem dos Advogados [EOA]; Lei da Organização do Sistema Judiciário [LOSJ]; Código de Processo Civil [CPC] e Código de Processo Penal [CPP]), o sigilo profissional do advogado é *matéria de direitos fundamentais*.

33. Na ordem jurídica portuguesa, o sigilo profissional do advogado tem consagração estatutária (cf. artigo 92.º do EOA), como elemento essencial do exercício da profissão, designadamente no plano deontológico, cabendo à Ordem dos Advogados, no exercício das suas funções administrativas de autorregulação profissional, a decisão final sobre o seu levantamento. Trata-se, portanto, de um direito-dever de fonte *legal*.

34. É entendimento da Ordem dos Advogados que o sigilo profissional tem a natureza de um direito-dever, natureza essa decorrente do fundamento de ordem pública em que assenta (*vide, e.g.*, a esse respeito, no Parecer do Conselho Geral n.º E-14/02, de 12 de Abril de 2002). Lê-se ainda em parecer jurídico recentemente publicado (Cf. Sérvulo Correia, António Cadilha e Cláudia Amorim, «Parecer sobre Segredo Profissional no âmbito das escusas do Acesso ao Direito», in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 79 - Julho/Dezembro 2019, pp. 413-458, pp. 442-444), que servindo três interesses diferentes - o do cliente, o da boa administração da justiça e o do profissional - o segredo profissional do advogado avulta como um princípio de ordem pública, funcionalmente indispensável ao papel da administração da justiça na promoção do Estado de Direito. Assim, o 208.º da Constituição "*condensa um eco funcional do direito fundamental à consulta jurídica, ao patrocínio judiciário e ao acompanhamento por advogado perante qualquer autoridade, reconhecido pelo art. 20.º, n.º 2, da Constituição*", e reconhece "*que a advocacia desempenha uma importante "função social" de intervenção e colaboração na prossecução do interesse público subjacente ao serviço público da justiça*".

35. É este enquadramento que explica que, em determinadas circunstâncias, o segredo profissional possa legitimar o não cumprimento de outros deveres legalmente estabelecidos para a realização de valores constitucionais, como é o caso da própria realização da justiça (cf. artigos 417.º, n.º 3, alínea c) e 497.º, n.º 3 do CPC; 131.º, n.º 1 e 135.º, n.º 1 do CPP; e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 176/2021, de 6 de Abril, ponto 7).

36. Mesmo à margem de processos judiciais, atendendo à sua natureza jurídica, a dispensa do sigilo profissional não é algo que possa ser livremente decidido pelo próprio advogado ou esteja na disponibilidade do cliente. É antes a própria lei a regular o procedimento de dispensa do sigilo profissional (cf. artigo 92.º, n.º 4 do EOA e ainda os artigos 40.º, n.º 1, alínea n), 46.º, n.º 1, alínea g); 55.º, n.º 1, alínea l); 99.º, n.ºs 4 e 5; 196.º, n.º 4, alínea f), todos do EOA).

37. Neste contexto, a violação injustificada e não autorizada do dever de sigilo profissional pode implicar consequências nos planos disciplinar (artigo 115.º e segs. do EOA), criminal (artigo 195.º do Código Penal), civil (artigo 483.º, n.º 1, do Código Civil) e processual (artigo 92.º, n.º 5 do EOA).

38. A esta luz, deve entender-se que o regime do sigilo profissional do advogado se funda desde logo naquele que é o seu enquadramento constitucional enquanto *matéria de direitos fundamentais*, integrando para além do artigo 208.º da Constituição o âmbito de proteção do direito a um processo justo e equitativo, consagrado no artigo 20.º, n.º 4, da Constituição, e bem assim do direito à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, e ao sigilo das comunicações, protegido pelo artigo 34.º, n.º 1, ambos da Constituição.

39. A título de exemplo, no seu acórdão de 26 de Junho de 2007, *Ordre des barreaux francophones e germanophone e o.*, Processo C-305/05, o TJUE considerou que o sigilo profissional integra o âmbito do direito a um processo equitativo.

40. Entendeu ali o TJUE que a partir do momento em que a assistência do advogado era solicitada para o exercício de uma missão de defesa ou representação em juízo ou para obter conselhos relativos à forma de instaurar ou evitar um processo judicial, a Diretiva 2001/97/CE do Parlamento e do Conselho, de 4 de Dezembro de 2001, que altera a Diretiva 91/308/CEE do Conselho relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais, exonerava o advogado das obrigações de informação e de colaboração aí elencadas. De acordo com

o TJUE, essa exoneração era suscetível de preservar o direito do cliente a um processo equitativo (parágrafo 34).

41. No seu acórdão n.º 10/2008, de 23 de janeiro, proferido na sequência do mencionado acórdão do TJUE, o Tribunal Constitucional belga, que havia formulado o pedido de decisão prejudicial, clarificou ainda as situações em que, não obstante estar-se à margem do exercício da defesa e de representação do cliente perante a justiça, e portanto, fora do âmbito de proteção do direito a um processo equitativo, ainda assim o sigilo profissional do advogado merecia especial tutela constitucional. O Tribunal belga considerou que em determinadas situações, designadamente no âmbito da avaliação da situação jurídica do seu cliente, não é legítimo sacrificar o segredo profissional do advogado e obrigar à divulgação da informação às autoridades (parágrafo B.9.3), precisando que a noção de «avaliação da situação jurídica» do cliente compreende a «consulta jurídica», ou seja a atividade que consiste em «informar o cliente do estado da legislação aplicável à sua situação pessoal ou à operação que pretende efetuar ou a aconselhá-lo da maneira de realizar a referida operação dentro do quadro legal» e que tal atividade «tem portanto por objetivo permitir ao cliente evitar um processo judicial relativo a essa operação» (parágrafos B.9.4 a B.9.5). A mera circunstância de recorrer a um advogado é, pois, coberta pelo segredo profissional. Apenas quando o advogado exerce uma atividade que vá além da sua missão específica de defesa ou de representação judicial ou de consulta jurídica é que pode ser sujeito à obrigação de comunicação às autoridades de informações de que tenha conhecimento (parágrafo B.9.6).

42. Paralelamente, no acórdão *Michaud c. França*, n.º 12323/11, de 6 de Dezembro de 2012, o TEDH veio reconhecer que, mesmo fora do contexto da defesa do cliente em tribunal, a quebra do sigilo profissional é suscetível de violar direitos fundamentais do próprio advogado (e não já apenas o direito fundamental a um processo equitativo, cujo titular é o cliente). Assim é na medida em que a informação de que os advogados dispõem sobre a vida dos seus clientes é protegida pelo artigo 8.º da CEDH, que consagra o direito ao respeito da vida privada e familiar, do sigilo e da correspondência.

43. O TEDH considerou ali que o artigo 8.º da Convenção garante uma proteção reforçada a comunicações entre os advogados e os seus clientes, o que se justifica pelo facto de aos advogados caber um papel fundamental numa sociedade democrática, o de defender os litigantes. Essa relação de confiança entre advogado e cliente, essencial numa sociedade democrática, está na base do sigilo profissional (parágrafos 118 e 119).

44. Embora não tenha ainda tido oportunidade de tratar especificamente da questão do sigilo profissional do advogado, desde longa data que o Tribunal Constitucional tem entendido que os segredos profissionais, como o sigilo bancário ou o sigilo fiscal, embora sujeitos a limitações, se inserem no âmbito de proteção do direito à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, da Constituição da República (cf. acórdãos n.ºs 278/95, 256/02, 602/05, 442/2007, 145/2014, 517/15 e 740/2020).

45. À luz desta jurisprudência, é legítimo sustentar-se que, mesmo fora do contexto da defesa do cliente em tribunal, a quebra do sigilo profissional é suscetível de violar o direito, *de que o próprio advogado é titular*, à reserva sobre a intimidade da vida privada, estando constitucionalmente protegida uma dimensão de respeito pela relação profissional do advogado com os seus clientes, justificada pelo facto de aos advogados caber um papel fundamental numa sociedade democrática.

IV. A VIOLAÇÃO DESPROPORCIONADA DO SIGILO PROFISSIONAL DO ADVOGADO PELA LEI N.º 26/2020, DE 21 DE

JULHO

46. Sendo o sigilo profissional do advogado *matéria de direitos fundamentais*, a conformidade constitucional das pertinentes normas da Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, depende de as mesmas observarem as exigências decorrentes do princípio da proporcionalidade (cf. artigo 18.º, n.º 2 da Constituição).

47. Ora, o regime constante da lei nacional, na medida em que exclui de forma categórica e *a priori* que um advogado-intermediário possa, ao abrigo do sigilo profissional, ser dispensado da obrigação de comunicação à AT de mecanismos que contenham uma das características-chave, prevalecendo tal obrigação em qualquer caso e de forma absoluta, não satisfaz as exigências de proporcionalidade ditadas pela Constituição.

48. Na verdade, o legislador nacional não procurou acomodar as obrigações a que o advogado está vinculado em função do segredo profissional, nem teve em conta o procedimento legalmente estabelecido no EOA para efeitos de levantamento de um sigilo profissional de fonte legal.

49. Seja pela inexistência de um regime específico aplicável ao advogado-intermediário (equiparando-se o sigilo de fonte legal com o sigilo de fonte contratual), seja pela rigidez do regime que determina a prevalência absoluta do dever de comunicação, seja pela própria amplitude das informações objeto de comunicação à AT, o regime instituído pela Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, não consagra uma solução equilibrada entre os vários direitos e interesses em conflito.

50. Com efeito, não obstante ser essa a qualificação feita pelo autor da proposta legislativa quanto à solução nela consagrada (cf. Proposta de Lei n.º 11/XIV (1.ª), publicada no Diário da Assembleia da República II Série A - Número 44, de 31 de Janeiro de 2020, pp. 52-68), a solução legal não pode ser vista como uma solução *intermédia*. Na verdade, embora se trate de uma obrigação subsidiária de comunicação, prevalecendo esta sobre o dever de sigilo profissional a que se encontrem sujeitos os advogados-intermediários, o regime legal, em vez de procurar compatibilizar os interesses em conflito, assume, em termos absolutos e *a priori*, a preferência por um em detrimento do outro.

51. A tal entendimento não obsta a circunstância de a lei excluir, logo à partida, do conceito de intermediário - e portanto da sujeição à obrigação de comunicação - algumas das situações (não todas) que poderiam justificar a invocação do sigilo profissional do advogado (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea e), da Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho).

52. Com efeito, a discriminação positiva do tipo de procedimentos e processos que ficam fora do conceito de intermediário nos termos da lei nacional implica que por ele fiquem abrangidos - e, portanto, sujeitos à obrigação de comunicação à AT - todos os restantes tipos de procedimentos ou processos (civil, comercial ou laboral) não expressamente referidos, em que o advogado não deixa de estar a atuar no contexto da função essencial de advogado.

53. Além disso, é impossível prever à partida, no próprio quadro legal, todas as situações da vida real relativamente às quais se possa verificar a necessidade de efetuar um juízo de ponderação sobre o peso a atribuir ao interesse público que justifica a instituição de uma obrigação de comunicação à AT de determinados mecanismos de planeamento fiscal agressivos e o peso a atribuir à tutela do sigilo profissional do advogado. Sobretudo considerando que o conceito legal de intermediário não exclui todas as situações em que o advogado atua no âmbito da sua função essencial.

54. Pelo que, não obstante a delimitação do conceito de intermediário e a inerente exclusão de algumas das situações (não todas) que

poderiam justificar a invocação do sigilo profissional do advogado, ainda assim a opção legislativa por uma prevalência absoluta da obrigação de comunicação não salvaguarda devidamente, como é exigível em virtude do princípio da proporcionalidade, a tutela do sigilo profissional do advogado em situações concretas em que, em ponderação, fosse de concluir que o mesmo possa e deva prevalecer.

55. A conclusão a que chegamos sai reforçada se se comparar a solução consagrada na Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, e aquela que vigorava ao abrigo do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, agora revogado (*vide* em particular o regime dos artigos 6.º e 11.º deste último diploma).

56. Com efeito, também aí se previa uma obrigação de comunicação em termos absolutos (cf. artigo 11.º). Todavia, não só o artigo 6.º previa um regime específico aplicável a advogados e solicitadores, excluindo um conjunto amplo de atuações do âmbito de aplicação daquela obrigação, como o âmbito das informações a comunicar era drasticamente mais limitado, não incluindo elementos relativos aos clientes e utilizadores (cf. artigo 8.º, n.º 2). Ora, perante o alargamento do âmbito das informações sujeitas a comunicação à AT - que passaram a incluir informação detalhada sobre os clientes e utilizadores dos mecanismos - o ponto de equilíbrio a realizar entre a obrigação de comunicação e o sigilo profissional não pode ser o mesmo. Pelo que, ao ter-se limitado a replicar a solução de prevalência absoluta da obrigação de comunicação, tal como prevista no Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, o legislador não realizou o devido equilíbrio que é imposto pelo princípio da proporcionalidade.

57. Em qualquer caso, não se vislumbra a existência de justificação para um regime de prevalência absoluta do dever de comunicação, sem qualquer preocupação de estabelecer um equilíbrio entre as finalidades de interesse público de transparência e combate à evasão e elisão fiscal e os direitos fundamentais que protegem especialmente o segredo profissional do advogado. Sendo tais finalidades de interesse público legítimas, o peso a atribuir a essas finalidades - por muito elevado que possa ser - não pode implicar tão intenso sacrifício dos direitos fundamentais em causa.

58. A este propósito importa precisar que, de modo diferente do que sucede em matéria de combate ao branqueamento de capitais - matéria sobre a qual recaiu a jurisprudência do TJUE e do TEDH a que se fez referência (*supra*, pontos 39-43) - em que se está perante atividade ilícitas a que se atribui um desvalor jurídico de intensidade máxima, sendo nessa medida sancionadas pelo sistema criminal, e estando também diretamente relacionadas com a prevenção da prática de outros crimes como o tráfico de droga ou o terrorismo -, em matéria de planeamento fiscal agressivo os mecanismos transfronteiriços ou internos aqui em questão podem ser inteiramente lícitos. A comunicação à AT, além do propósito de troca automática de informações entre as autoridades dos Estados-Membros (artigo 16.º), serve apenas um propósito de informação para que a AT possa estar melhor informada sobre os mecanismos existentes e possa enquadrar devidamente as situações tributárias reveladas pelos mecanismos comunicados e, sendo caso disso, aperfeiçoar os instrumentos de vigilância e controlo de modo a evitar o aproveitamento das lacunas existentes (artigo 17.º), designadamente adotando contramedidas defensivas. Tratando-se, ainda assim, é certo, de finalidades de interesse público legítimas e relevantes em termos de poder justificar uma interferência nos direitos fundamentais, em caso algum poderão ter o mesmo peso do que aquele que um Estado de Direito reconhece ao combate à alta criminalidade, incluindo o financiamento do terrorismo, a ponto de justificar uma compressão máxima e total do segredo profissional do advogado.

59. Certo que resulta da exposição de motivos da proposta legislativa governamental que esteve na origem da Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, que a intenção do legislador terá sido justamente a de atenuar a distinção conceptual tradicional entre *evasão* ou *elisão fiscal* e *fraude fiscal*. Sendo, todavia, inquestionável a necessidade para os Estados de proteger a matéria coletável nacional da erosão, e que tal pode ser feito através da obtenção de informações que permitam às autoridades fiscais reagir prontamente contra as práticas fiscais prejudiciais e colmatar as lacunas através da aprovação de legislação ou da realização de avaliações de risco adequadas e de ações inspetivas (cf. Considerando 2 da DAC6), nos seus próprios termos, tal destina-se, primordialmente, a identificar lacunas e falhas de neutralidade ou de consistência no sistema em ordem a retificá-las.

60. Tal como sucede como muitos outros bens jurídico-constitucionais, o valor da transparência - e, genericamente, da integridade e da justiça dos sistemas fiscais - não é um valor absoluto. Ele integra um sistema e, por isso, entra em conflito com outros valores que podem justificar o seu condicionamento no quadro de um juízo de ponderação, sobretudo se estiver em causa a compressão de direitos fundamentais. Ora, tratando-se apenas de contribuir para a deteção de lacunas e falhas de neutralidade ou de consistência no sistema com vista à sua correção, por muito útil e preciosa que a informação possa ser aos olhos da AT, não é admissível, num Estado de Direito democrático, que a função desempenhada pelo advogado seja posta ao serviço do Estado, passando a agir como auxiliar da AT para a prossecução das suas atribuições legais. Um sistema jurídico em que tal aconteça - por muito que contribua para a eficiência e justiça do sistema fiscal, na medida em que reduz significativamente os custos administrativos de fiscalização da máquina fiscal - não preserva em termos satisfatórios a relação de confiança entre advogado e cliente que desempenha uma função essencial numa sociedade democrática.

61. A desnecessidade de um regime de prevalência absoluta, como aquele instituído pela Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, é ainda demonstrada pela possibilidade real de prosseguir os objetivos da lei e da Diretiva através de meios menos restritivos de direitos fundamentais.

62. O modelo previsto na própria Diretiva, ao procurar compatibilizar a obrigação de comunicação com o dever de sigilo profissional, prevendo expressamente a possibilidade de o sigilo profissional prevalecer, pelo menos em certos casos, sobre a obrigação de comunicação, é, de resto, bem elucidativo.

63. Como elucidativos são os regimes instituídos na legislação de outros Estados-Membros que transpôs a Diretiva para a respetiva ordem jurídica nacional.

64. A título de exemplo, considere-se o regime estabelecido em Espanha onde se prevê que, nas situações em que, nos termos da Diretiva, o advogado haja de qualificar-se como intermediário, pode ficar dispensado da obrigação de comunicação com base no sigilo profissional, desde que se tenha limitado a prestar uma informação neutral, isto é com o único objetivo de avaliar a adequação de um determinado mecanismo ao quadro legal aplicável, sem procurar ou facilitar a sua implementação.

65. Também na Bélgica a legislação adotada assume a existência de situações em que o advogado-intermediário possa invocar o sigilo profissional. Aqui, como regra, é legalmente possível o intermediário invocar o sigilo profissional e ficar dispensado da obrigação de comunicação, sendo que tal é expressamente afastado apenas no que respeita à obrigação de declaração de mecanismos comercializáveis. Com efeito, a lei belga prevê um sistema de dispensa de sigilo por parte do contribuinte relevante (cf. artigo

326/7, § 2), muito embora de acordo com a interpretação do Tribunal Constitucional belga mesmo na hipótese de o contribuinte ter autorizado o intermediário a cumprir a obrigação de declaração, desvinculando-o do dever de sigilo profissional, o advogado-intermediário não está obrigado a fazê-la, podendo optar por submetê-la ao órgão disciplinar da Ordem Profissional para que este verifique o seu conteúdo e extensão (cf. Acórdão n.º 167/2020 do Tribunal Constitucional belga, de 17 de Dezembro, parágrafo B.12.2).

66. Ainda assim, a exclusão absoluta da possibilidade de invocação do sigilo profissional no que respeita à obrigação de comunicação de mecanismos comercializáveis, prevista no § 3 do artigo 326/7, mereceu reservas por parte do Tribunal Constitucional da Bélgica, tendo a disposição, de idêntico teor ao da legislação regional aplicável na Região da Flandres sido suspensa a título provisório (mesmo Acórdão n.º 167/2020 do Tribunal Constitucional belga, de 17 de Dezembro).

67. Foi ainda neste contexto que aquele Tribunal Constitucional decidiu submeter um pedido de decisão prejudicial ao TJUE (*Orde van Vlaamse Balies e outros*, Processo C-694/20), questionando a validade da própria Diretiva à luz da Carta dos Direitos Fundamentais da União, relativamente a um aspeto específico do regime que estabelece a compatibilização entre a obrigação de comunicação do advogado-intermediário e o dever de sigilo profissional do advogado.

68. Inequívoco é que, sem prejuízo da solução encontrada em outros Estados-Membros, ao legislador nacional exige-se, em virtude do princípio da proporcionalidade, um esforço de compatibilização. Independentemente de quais venham a ser, concretamente, os critérios, materiais e/ou procedimentais, para o levantamento do sigilo profissional - matéria que, naturalmente, cabe na liberdade de conformação do legislador -, daquele princípio retira-se, pelo menos, uma proibição de a lei estabelecer uma prevalência absoluta e *a priori* da obrigação de comunicação sobre o sigilo profissional do advogado.

Nestes termos, venho requerer ao Tribunal Constitucional que aprecie e declare, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade do disposto nos artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4 e 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, por violação do princípio da proporcionalidade na restrição do direito a um processo justo e equitativo, consagrado no artigo 20.º, n.º 4, do direito à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, e ao sigilo das comunicações entre o advogado e os seus clientes, protegido pelo artigo 34.º, n.º 1, todos da Constituição da República Portuguesa».

**3.** Notificado para responder, nos termos dos artigos 54.º, 55.º, n.º 3, e 65.º, n.º 4, da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (Lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional, doravante designada por LTC), o Presidente da Assembleia da República ofereceu o merecimento dos autos, mais informando que os trabalhos preparatórios que conduziram à aprovação da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, se encontram disponíveis na página do Parlamento na *Internet*. Enviou ainda uma nota técnica sobre os trabalhos preparatórios da referida lei, elaborada pelos serviços de apoio à Comissão de Orçamento e Finanças da Assembleia da República.

**4.** Discutido o memorando elaborado pelo Presidente do Tribunal, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 63.º, n.º 1, da LTC, e tendo este sido submetido a debate, de acordo com o n.º 2 do referido preceito, cumpre agora decidir em conformidade com a orientação do Tribunal, que foi fixada.



## II. Fundamentação

5. Assiste legitimidade à Senhora Provedora de Justiça para requerer a declaração de inconstitucionalidade de quaisquer normas, com força obrigatória geral, por força do disposto na alínea *d)* do n.º 2 do artigo 281.º da Constituição.

6. As normas cuja constitucionalidade é questionada pela requerente constam dos artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4 e 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, e apresentam a seguinte redação:

[Lei n.º 26/2020, de 21 de julho]

«Artigo 10.º

*Cumprimento da obrigação de comunicação*

[...]

2 - Ainda que se verifique o dever legal ou contratual de sigilo, o intermediário deve comunicar à AT todas as informações que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo relativas a qualquer um dos mecanismos previstos no artigo 3.º e no artigo 7.º, nos casos em que se verifique a obrigação subsidiária de comunicação prevista no n.º 4 do artigo 13.º

*Artigo 13.º*

*Cumprimento da obrigação de comunicação em caso de sigilo*

[...]

4 - No caso de o intermediário não ter sido informado do cumprimento do dever de comunicação pelo contribuinte relevante nos termos do número anterior, a comunicação das informações relativas a qualquer um dos mecanismos previstos no artigo 3.º e no artigo 7.º deve ser cumprida pelo intermediário, no prazo de 10 dias seguidos.

*Artigo 14.º*

*Dever de sigilo*

1 - O cumprimento das obrigações de comunicação a que estão adstritos os intermediários e os contribuintes relevantes prevalece sobre o dever de sigilo a que, legal ou contratualmente, os mesmos estejam obrigados, não podendo este ser por eles invocado no âmbito da presente lei.

[...]».

### **7. Enquadramento do regime onde se inserem as normas sindicadas**

Com vista a um melhor entendimento do sentido e do alcance das normas sindicadas, importa fazer uma abordagem prévia sobre o regime respetivo, salientando em particular a sua articulação com o Direito da União Europeia (doravante, DUE).

7.1. A Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, «[e]stabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, transpondo a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018». Sendo um ato legislativo de transposição, importa, antes de mais, observar o regime da Diretiva.

A Diretiva em apreço procedeu à sexta alteração da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, conhecida pelo seu acrónimo «DAC» (*Directive on Administrative Cooperation*) – razão pela qual a Diretiva 2018/822 é habitualmente designada pela sigla DAC6. Como a justo título é assinalado no

pedido, estas diretivas não contêm um regime de tributação material, visando antes proporcionar aos Estados-Membros os meios e os poderes para cooperarem eficientemente a nível internacional em ordem a enfrentar os efeitos negativos de uma crescente globalização no mercado interno (cf. Considerandos 3 e 29). Assim, as regras sobre cooperação administrativa nesta sede fornecem apenas padrões mínimos para a troca de informação.

Nestes termos, o espaço de manobra do legislador nacional, na tarefa de transposição, pode-se considerar (ainda) mais alargado, se comparado com os habituais encargos de transposição das diretivas europeias.

O facto de estarmos perante um regime *condicionado* pelo DUE, mas em que não é imposta ao legislador nacional uma regulamentação *específica* é também relevante no que se refere à extensão do controlo de validade a efetuar por este Tribunal Constitucional em relação à disciplina sindicada: de acordo com a própria jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante, “Tribunal de Justiça” ou “TJUE”) «o artigo 53.º da Carta confirma que, quando um ato do direito da União exige medidas nacionais de execução, as autoridades e os órgãos jurisdicionais nacionais podem aplicar os padrões nacionais de proteção dos direitos fundamentais, desde que essa aplicação não comprometa o nível de proteção previsto pela Carta, conforme interpretada pelo Tribunal de Justiça, nem o primado, a unidade e a efetividade do direito da União» (cfr. Acórdão *Melloni*, da Grande Secção do TJUE, de 26 de fevereiro de 2013 – Processo n.º C-399/11, que teve na base um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Constitucional de Espanha, no caso Stefano Melloni contra Ministerio Fiscal).

**7.2.** No regime da DAC6 destaca-se, para os efeitos que nos dizem respeito, a *comunicação dos mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços potencialmente agressivos*, a qual «pode contribuir eficazmente para os esforços no sentido de criar um ambiente de tributação equitativa no mercado interno» [cfr. Considerando (6)]. Para levar a cabo tal objetivo, é mister que tal *obrigação de comunicação* seja «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 a comunicar, bem como àqueles que prestam assistência ou aconselhamento» [Considerando (8)].

**7.3.** Assim sendo, será imperioso arrolar os elementos pertinentes do DUE, nomeadamente as disposições aplicáveis da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (doravante, CDFUE) e, em particular, a jurisprudência do TJUE.

Tal invocação deverá ser feita tendo por base o *princípio da cooperação leal* – que encontra base normativa no artigo 4.º, n.º 3, do Tratado da União Europeia e decorre também dos artigos 7.º, n.º 6, e 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa – e uma das suas projeções mais relevantes, a do *princípio da interpretação conforme ao DUE*. Isto é, não se tratará de uma integração direta de tais *standards europeus*, antes devendo os *standards europeus* que existam sobre a matéria em apreço ser integrados no juízo de (in)constitucionalidade que o Tribunal Constitucional venha a proferir – designadamente no que ao controlo da proporcionalidade se refere –, verificando se o regime de direito interno que resulta das normas nacionais sindicadas é ou não compatível com o nível de proteção dos direitos em causa assegurado pela CDFUE.

Como a justo título se pôs em evidência no Acórdão n.º 268/2022,

«o direito da União Europeia, em decorrência do princípio da cooperação leal (cfr. n.º 3 do artigo 4.º do TUE), consagra uma imposição aos Estados-Membros de garantir o efeito útil das normas europeias; e é de entre

as suas várias refrações que se encontra o *princípio da interpretação conforme ao Direito da União Europeia*.

O *princípio da interpretação conforme* — nascido na década de 70 do século XX a propósito da obrigação de os tribunais nacionais alcançarem, através da interpretação do direito nacional, o efeito útil de diretivas insuscetíveis de produzir efeito direto (cfr., entre muitos outros, Acórdãos do TJUE *Mazzalai*, de 20.05.1976, proc. 111/75, e *Von Colson*, de 10.04.1984, proc. 14/83; *Marleasing*, de 13.11.1990, proc. 106/89) — foi sendo reconduzido a um cânone geral de interpretação do direito nacional (de *todo* o direito nacional) de modo a atingir a plena eficácia do direito da União Europeia. Determina tal princípio que os tribunais nacionais, ao aplicar o direito interno, são obrigados a interpretá-lo, na medida do possível, à luz do direito europeu: «*Esta obrigação de interpretação conforme do direito nacional é inerente ao sistema do Tratado FUE, na medida em que permite aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurar, no âmbito das suas competências, a plena eficácia do direito da União quando decidem dos litígios que lhes são submetidos*» (Acórdão do TJUE de 24.01.2012, *Maribel Dominguez*, proc. C-282/10).

Assim, os tribunais dos Estados-Membros, na fixação do sentido das normas de direito nacional, estão vinculados ao *efeito útil* do direito europeu e devem, dentro da margem permitida pelas regras interpretativas internas, escolher a exegese que melhor se acomode às normas europeias. No fundo, no seio da obrigação de as autoridades nacionais tomarem as medidas que garantam a efetividade do direito da União, «*uma dessas medidas consiste precisamente na obrigação de os tribunais, e as restantes autoridades nacionais, interpretarem a lei nacional em conformidade com o direito da União*» (cfr. SOFIA OLIVEIRA PAIS, “Princípio da interpretação conforme”, *Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia*, 3.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2016, p. 96). Trata-se, pois, de uma garantia de eficácia do direito europeu plenamente recebida pelo disposto no n.º 4 do artigo 8.º da Constituição.

Ora, pedindo-se ao Tribunal Constitucional a fiscalização de normas *organicamente nacionais* por referência ao seu parâmetro hierárquico de validade, é na interpretação *da Constituição* que intervém o Direito da União Europeia (incluindo a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia [CDFUE]) (...).».

#### **7.4. Direito da União Europeia pertinente – referência genérica**

Tendo por base os pressupostos acabados de assinalar, não faria muito sentido analisar de forma autónoma os relevantíssimos dados do DUE que se entrecruzam na solução a dar ao pedido formulado pela Senhora Provedora de Justiça. Isto na medida em que tais dados – tendo por base os princípios da cooperação leal e a sua projecção que aqui mais nos interessa, a da *interpretação conforme ao DUE* – deverão ser convocados ao longo desta fundamentação, quando tal se for justificando.

Em todo o caso, há alguns elementos que podem e devem ser desde já recenseados.

**7.4.1.** É o que sucede, em primeiro lugar (em termos da exposição), com a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018, que a Lei que contém as normas sindicadas transpôs e que, como *supra* assinalado (7.1.), constitui a sexta alteração à Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade. Naquilo que sobretudo aqui releva, a Diretiva 2018/822 reporta-se à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar, pretendendo garantir que não apenas o contribuinte relevante, mas também os intermediários que

prestem assistência em mecanismos potencialmente suscetíveis de conduzir à evasão e à fraude fiscais, passassem a estar sujeitos a uma obrigação de comunicação de tais mecanismos – é, aliás, indisputado o relevo, no regime da diretiva, das obrigações de comunicação que impedem sobre o *intermediário*.

A Diretiva 2011/16/UE não contém um regime de tributação material, visando antes proporcionar aos Estados-Membros os meios e os poderes para cooperarem eficientemente a nível internacional em ordem a enfrentar os efeitos negativos de uma crescente globalização no mercado interno. Esta nota é particularmente importante num dos pontos centrais do presente acórdão – aquele que se reporta ao dever de sigilo profissional legalmente protegido – na medida em que, não havendo lugar a uma harmonização máxima a nível europeu, isso implica que os legisladores nacionais disponham da competência e da liberdade legislativa para regular este assunto. A Diretiva concede aos Estados larga margem de apreciação sobre o modo como deve ser salvaguardado o dever de sigilo profissional a propósito do acesso à informação relevante por parte das autoridades fiscais, reforçando-se assim a nota da atribuição, pela Diretiva, de uma irreprimível margem de apreciação aos Estados no que tange à forma de resolução do conflito entre a obrigação de comunicação e o dever de sigilo profissional e à compatibilização ou ponderação dos direitos e interesses em jogo nesse conflito.

**7.4.2.** Em segundo lugar, há preceitos da CDFUE que convém desde já sinalizar, pela sua pertinência em relação a algumas das questões que serão debatidas neste aresto. Não sem antes dar conta de que tais preceitos se revelam fundamentais – como não poderia deixar de ser – na análise que o TJUE fez das questões relacionadas com a validade das normas da Diretiva 2018/822, não podendo ser desligados, como tal, da interpretação que este Tribunal lhes deu.

O pedido da Senhora Provedora de Justiça salienta que, como a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, configura «um ato de aplicação do direito da União Europeia não se ignora que ela está, pelo menos na parte em que regula a obrigação de comunicação de mecanismos transfronteiriços, diretamente vinculada pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia», chamando à colação, a este respeito, o n.º 1 do artigo 51.º da CDFUE, de acordo com o qual «[a]s disposições da presente Carta têm por destinatários as instituições, órgãos e organismos da União, na observância do princípio da subsidiariedade, bem como os Estados-Membros, apenas quando apliquem o direito da União. Assim sendo, devem respeitar os direitos, observar os princípios e promover a sua aplicação, de acordo com as respetivas competências e observando os limites das competências conferidas à União pelos Tratados».

Independentemente da resposta a dar ao pedido formulado a este Tribunal, é importante recordar que os parâmetros de constitucionalidade invocados pela requerente radicam na restrição do *direito a um processo justo e equitativo* (artigo 20.º, n.º 4 da Constituição), do *direito à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar* do advogado (artigo 26.º, n.º 1), e do *sigilo das comunicações* entre o advogado e os seus clientes (protegido pelo artigo 34.º, n.º 1, também da Constituição). Como tal, é mister assinalar que tais direitos fundamentais encontram igual proteção na CDFUE: o direito a um processo equitativo está plasmado no respetivo artigo 47.º; o direito ao respeito pela vida privada e familiar no artigo 7.º, que abrange também a tutela das comunicações das pessoas, o que assegura o respeito das comunicações entre os advogados e os seus clientes. E uma vez que a requerente alega ainda a violação do princípio da proporcionalidade (artigo 18.º, n.º 2, da Constituição da República) será ainda pertinente convocar o n.º 1 do artigo 52.º da CDFUE («Âmbito e

interpretação dos direitos e dos princípios») que dispõe: «[q]ualquer restrição ao exercício dos direitos e liberdades reconhecidos pela presente Carta deve ser prevista por lei e respeitar o conteúdo essencial desses direitos e liberdades. Na observância do princípio da proporcionalidade, essas restrições só podem ser introduzidas se forem necessárias e corresponderem efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União, ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros».

Por último, importa convocar o n.º 3 deste mesmo artigo 52.º da CDFUE, que visa assegurar a coerência necessária entre os direitos dela constantes e os direitos correspondentes garantidos pela Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais (CEDH): de acordo com tal preceito, se os direitos previstos na CDFUE forem igualmente garantidos pela CEDH, «o sentido e o âmbito desses direitos são iguais aos conferidos por essa Convenção», não deixando de estabelecer que tal disposição «não obsta a que o direito da União confira uma proteção mais ampla». Daí a necessidade de ter presentes os artigos 6.º, n.º 1 e 8.º, n.º 1, da CEDH que tutelam, respetivamente, o direito a um processo equitativo e o direito ao respeito pela vida privada e familiar, incluindo a proteção do domicílio e da correspondência.

**7.4.3.** Em último lugar, a jurisprudência do Tribunal de Justiça é incontornável na análise das presentes normas, como resulta à saciedade do pedido. Embora sem nunca olvidar o seu exato papel no âmbito do princípio da cooperação leal supracitado e da sua concretização decisiva por intermédio do princípio da interpretação conforme. Sem prejuízo da sua convocação ao longo deste Acórdão, convém assinalar alguns dos arestos que mais diretamente se projetam sobre as questões aqui discutidas.

i) Com indisputado destaque, surge o Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção), de 8 de dezembro de 2022, *Orde van Vlaamse Balies e o.*, processo C-694/20 – lavrado na sequência de um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Constitucional da Bélgica, relacionado com a Ordem dos Advogados Flamengos e outros, mais concretamente, com certas obrigações impostas aos advogados flamengos, enquanto intermediários, pela Diretiva (UE) 2018/822. Neste aresto fundamental, foi analisada a validade do artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, conforme alterada pela Diretiva (UE) 2018/822, com os supracitados (7.2.) direitos ao respeito pela vida privada e a um processo equitativo, reconhecidos, respetivamente, pelos artigos 7.º e 47.º da CDFUE. O TJUE deixou claro neste Acórdão (cfr. §§ 61. e 62.) «que as exigências decorrentes do direito a um processo equitativo implicam, por definição, um nexos com um processo judicial», constatando «que esse nexos não está demonstrado no caso em apreço». Ora, resulta do disposto no artigo 8.º-AB, n.ºs 1 e 5, «que a obrigação de notificação se constitui numa fase precoce, o mais tardar quando o mecanismo transfronteiriço a comunicar foi concluído e está prestes a ser aplicado, logo, fora do âmbito de um processo judicial ou da sua preparação» (§ 63.), pelo que tal disposição «não implica uma ingerência no direito a um processo equitativo, garantido pelo artigo 47.º da Carta». Em relação a outro possível conflito com a CDFUE, apesar de o Tribunal de Justiça ter afirmado que «a obrigação de notificação, prevista no artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada, implica uma ingerência no direito ao respeito das comunicações entre os advogados e os seus clientes, garantido pelo artigo 7.º da Carta», procurou averiguar se tais ingerências eram ou não justificadas, uma vez «que os direitos consagrados no artigo 7.º da Carta não são prerrogativas

absolutas» (§ 33. e 34.), concluindo estarem em jogo «objetivos de interesse geral reconhecidos pela União [a luta contra o planeamento fiscal agressivo e a prevenção do risco de evasão e de fraude fiscais], na aceção do artigo 52.º, n.º 1, da Carta, suscetíveis de permitir uma restrição ao exercício dos direitos garantidos pelo artigo 7.º desta» (§ 44.). Não obstante, acabam por declarar no dispositivo que o artigo 8.º-AB, n.º 5, na versão alterada da Diretiva, é inválido à luz do artigo 7.º da Carta, mas apenas «na medida em que a sua aplicação pelos Estados-Membros tem por efeito impor ao advogado que atua como intermediário (...), quando este é dispensado da obrigação de comunicação, prevista no n.º 1 do artigo 8.º-AB da referida diretiva, devido ao sigilo profissional a que está sujeito, de notificar sem demora qualquer outro intermediário que não seja seu cliente das suas obrigações de comunicação nos termos do n.º 6 do referido artigo 8.º-AB». Isto é, apenas porque «o advogado intermediário, sujeito ao sigilo profissional, está obrigado a notificar qualquer outro intermediário que não seja seu cliente das suas obrigações de comunicação» (§ 59.).

**ii)** O Acórdão *Ordre des Barreaux Francophones et Germanophone e o.* (Grande Secção, 26 de junho de 2007; processo C- 305/05) também se debruçou sobre a relação entre o direito ao sigilo profissional e o direito a um processo equitativo, considerando que o primeiro integrava o âmbito do segundo – mas sem deixar de salientar a articulação entre o direito a um processo equitativo e um processo judicial, uma vez que «as exigências decorrentes do direito a um processo equitativo implicam, por definição, um nexos com um processo judicial» (§ 35.). É relevante destacar, a propósito do direito a um processo equitativo consagrado no artigo 47.º da CDFUE – lido em articulação com o artigo 6.º da CEDH – a afirmação do TJUE, segundo a qual «[o] advogado não estará em condições de assegurar adequadamente a sua missão de aconselhamento, defesa e representação do seu cliente, ficando este consequentemente 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 obrigado a colaborar com as autoridades públicas mediante a transmissão de informações obtidas em consultas jurídicas que tiveram lugar no âmbito desse processo» (§ 32.; sublinhado nosso) – salientando, por isso mesmo, «que as exigências decorrentes do direito a um processo equitativo implicam, por definição, um nexos com um processo judicial. Ora, atendendo a que o artigo 6.º, n.º 3, segundo parágrafo, da Diretiva 91/308 exonera os advogados, sempre que as atividades se caracterizem por aquele nexos, das obrigações de informação e colaboração a que se refere o artigo 6.º, n.º 1, da referida diretiva, verifica-se que essas exigências são preservadas» (§ 35.). Jurisprudência esta que, como veremos, será fundamental para defender que, também entre nós – seguindo sempre a máxima da *interpretação* do direito nacional *em conformidade* com o DUE –, e uma vez que não se descortina a existência de uma conexão entre as obrigações de comunicação decorrentes da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, e a existência de um contexto judicial, também porque as obrigações declarativas se referem, à partida e, em princípio, a atividades que não infringem diretamente nenhuma lei aplicável, não se pode dar por verificada uma violação do direito a um processo equitativo.

**iii)** Uma outra linha jurisprudencial do TJUE convocada no pedido da Senhora Provedora de Justiça e nada despicienda para os efeitos da presente decisão, tem a ver com a legitimidade em defender que as disposições do DUE reportadas às exceções e limitações à obrigação de comunicação do intermediário [artigo 8.º-AB, n.ºs 5 e 6 da Diretiva 2011/16/EU, na sua redação alterada pela Diretiva (UE) 2018/822] não procedem a uma

harmonização completa, pelo que o legislador da União deixa uma margem de apreciação aos Estados-Membros aquando da sua transposição para o direito nacional – isto é, a transposição de uma diretiva não exclui que se possa estar numa situação em que a ação dos Estados-Membros não é inteiramente determinada pelo Direito da União (cfr., entre outros, o Acórdão da Grande Secção, de 29 de julho de 2019, *Funke Medien NRW GmbH contra Bundesrepublik Deutschland*, § 32.). Nestes casos em que um ato do DUE exige medidas nacionais de execução, o artigo 53.º da Carta confirma – como adiantámos já, nos termos do Acórdão *Melloni* e como mencionado supra, 7.1. – que «as autoridades e os órgãos jurisdicionais nacionais podem aplicar os padrões nacionais de proteção dos direitos fundamentais, desde que essa aplicação não comprometa o nível de proteção previsto pela Carta, conforme interpretada pelo Tribunal de Justiça, nem o primado, a unidade e a efetividade do direito da União».

iv) Por último, não se pode olvidar a relevância da jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos (doravante, TEDH) quer *per se*, quer na articulação com a do TJUE, que não se inibe de para ela remeter, de forma perfeitamente justificada, sempre que o considera oportuno. A esse nível não poderíamos deixar de mencionar o Acórdão *Michaud c. França*, de 6 de dezembro de 2012 (processo n.º 12323/11), onde o TEDH articulou a proteção da CDFUE com a da CEDH, tendo por base o artigo 8.º, n.º 1, desta Convenção que, como vimos, protege a confidencialidade de toda e qualquer correspondência entre pessoas singulares e concede uma proteção reforçada à troca de informações entre os advogados e os seus clientes.

Abordando o Acórdão *Michaud* de forma autónoma, é de salientar que ele tem na sua base uma construção que também será seguida na sistematização deste aresto e que passa pela ligação entre os direitos fundamentais ao sigilo dos advogados e à reserva da intimidade da vida privada. Uma vez que o artigo 8.º da CEDH consagra, no seu n.º 1, o *direito ao respeito da vida privada e familiar, do sigilo* e da correspondência, o TEDH afirma que tal preceito, ao proteger a “correspondência” entre as pessoas, concede uma proteção reforçada às relações entre os advogados e os seus clientes, com base no facto de ser assegurado aos advogados um papel fundamental numa sociedade democrática – a defesa dos seus clientes, enquanto litigantes. E que os advogados não estão em condições de levar a cabo esta tarefa fundamental se não estiverem em condições de garantir àqueles que estão a defender que as suas informações permaneçam confidenciais (§ 118.). Isto verifica-se uma vez que a informação que os advogados dispõem sobre a vida dos seus clientes e a respetiva comunicação entre eles são *protegidas pelo artigo 8.º da CEDH* que, já o sabemos, consagra o direito ao respeito da vida privada e familiar, do sigilo e da correspondência (§ 119.). No entanto, como no caso em apreço não estava em equação a apreciação da questão do ponto de vista da reserva da intimidade da vida privada e familiar, mas apenas do direito ao processo equitativo, a obrigação dos advogados de denunciar suspeitas não constituía uma interferência desproporcionada no seu (direito ao) sigilo profissional (§ 131) – uma vez que, como tinham demonstrado antes, tal obrigação de denúncia não atinge a essência do papel de defesa do advogado que constitui o fundamento do respetivo sigilo profissional (§ 128). Como tal, a conclusão a que chegou foi a de não ter existido violação ao artigo 8.º da Convenção (§ 132.).

No que toca à sua articulação com a jurisprudência do TJUE, evidencia-se sobretudo o supracitado Acórdão *Orde van Vlaamse Balies e o.*, que convocou a diversos títulos o Acórdão *Michaud* – desde logo a propósito da proteção reforçada concedida pela CEDH, em particular pelo seu artigo 8.º, n.º 1, à troca de informações entre os advogados e os seus clientes, em virtude

da missão fundamental confiada aos advogados numa sociedade democrática, a da defesa dos litigantes (*Acórdão Orde van Vlaamse Balies e o.*, §§ 27. e 28.). Outros aspetos deste Acórdão serão analisados *infra*, designadamente a propósito do tratamento conjunto, em termos da questão de constitucionalidade suscitada, dos direitos fundamentais à reserva da intimidade da vida privada e do sigilo da correspondência.

**7.5.** As considerações do DUE mostram a abrangência do regime onde se inserem as normas sindicadas. Todavia, estamos num quadro de internormatividade ainda mais amplo, sendo também necessário referenciar inúmeros documentos da OCDE que tocam direta ou indiretamente a matéria. Entre esses documentos destaca-se a *Convenção Sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal*, que foi o resultado de um trabalho conjunto do Conselho da Europa e da OCDE. Esta Convenção, data de 1988, tendo sido elaborada por um comité de peritos, com base num projeto preparado pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE. O seu texto foi alterado pelo *Protocolo de alteração à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal*, que entrou em vigor a 1 de junho de 2011. A Convenção constitui um instrumento jurídico autónomo vinculando apenas as suas Partes, dispondo de um órgão de coordenação composto pelas Partes e pelos Secretários-Gerais da OCDE e do Conselho da Europa, na sua qualidade de Depositários. De acordo com o Texto do Relatório Explicativo, da própria OCDE, salienta-se, em relação ao artigo 8.º da Convenção, que pode «facilitar a eliminação da dupla tributação económica acordos e a deteção de acordos de planeamento fiscal agressivo», destacando-se a utilidade, neste âmbito, do Manual da OCDE sobre a aplicação das disposições relativas à troca de informações em matéria fiscal.

Na Diretiva (UE) 2016/1164, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno (transposta para Portugal por intermédio da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio), referem-se as 15 ações da OCDE contra a BEPS (*Base erosion and profit shifting*, isto é, “erosão da base tributável e transferência de lucros”, nas palavras da Diretiva, estando em causa estratégias de planeamento fiscal das empresas, em particular multinacionais, que se concretizam na transferência dos seus lucros de países ou áreas de jurisdição com impostos mais elevados para outros com impostos mais baixos ou até para paraísos fiscais, o que determina a corrosão da base tributária dos países com impostos mais elevados). Os relatórios finais sobre as 15 ações da OCDE contra a BEPS foram divulgados ao público em 5 de outubro de 2015.

Apesar de não ser esse o contexto em que esta referência à amplitude da normatividade releva no caso dos autos, não é despiciendo notar que, o próprio princípio da proporcionalidade – que se revelará decisivo para o sentido da decisão a tomar sobre a (in)constitucionalidade das normas sindicadas (cfr. *infra*, 14. e 15.) – deve também ser compreendido num quadro amplo de internormatividade: como salienta VITALINO CANAS (cfr. *O Princípio da Proibição do Excesso na Conformação e no Controlo de Atos Legislativos*, Almedina, 2017, p. 103), «[n]ão é possível estudar a proibição do excesso no espaço constitucional português sem atender ao que se passa nas ordens constitucionais ou quase-constitucionais com as quais se encontra em rede. Além de outros espaços nacionais, há dois ordenamentos ou quadros jurídicos particularmente relevantes que, aliás, se influenciam mutuamente: o da União Europeia e o da Convenção Europeia dos Direitos do Homem». Daí as conclusões a que o Autor chega, a este respeito, segundo as quais se pode falar «de um princípio aplicável em rede, com sobreposições e interconexões complexas», o que «obriga a recortar as relações entre o princípio da proibição



do excesso de direito interno e as versões aplicáveis naqueles espaços jurídicos» (*ob. cit.*, p. 1160).

## **8. Os parâmetros de constitucionalidade (e legalidade) suscitados no pedido**

Procurando aproximar-nos da análise jusconstitucional da questão, convém agora cotejar os parâmetros de constitucionalidade convocados no pedido da Senhora Provedora de Justiça. A alegação de inconstitucionalidade assenta no facto de as normas sindicadas constituírem uma restrição desproporcionada – e, como tal, violadora do n.º 2 do artigo 18.º da Constituição – dos seguintes direitos fundamentais, constitucionalmente tutelados: direito a um processo justo e equitativo (n.º 4 do artigo 20.º); direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar do advogado (n.º 1 do artigo 26.º); e do sigilo das comunicações entre o advogado e os seus clientes (n.º 1 do artigo 34.º).

São estes os parâmetros de constitucionalidade que deverão guiar o exame subsequente, sendo conveniente a sua enunciação neste momento, ainda que só mais tarde se procure dar uma resposta direta a todos e a cada um deles (cfr. *infra*, 11., 12. e 13.), sem prejuízo da convocação de qualquer outro se tanto se mostrar adequado. Em face do exame reportado ao sigilo profissional dos advogados, a efetuar no ponto seguinte, há uma dimensão de legalidade que também merece ser invocada na análise em apreço nestes autos.

## **9. O segredo profissional dos advogados no ordenamento jurídico nacional**

Um momento de reflexão intermédio, que merece a nossa atenção em face dos parâmetros que acabámos de elencar, tem a ver com a necessidade de averiguar se o segredo profissional dos advogados, na ordem jurídica portuguesa, goza apenas de tutela legal ou se pode e deve ser analisado no âmbito jurídico-constitucional – não obstante ser reconhecida a ausência de previsão expressa do mesmo, no texto da nossa Lei Fundamental. Ao contrário do que acontece, por razões que se podem considerar relativamente evidentes, com o segredo de justiça, acolhido no n.º 3 do artigo 20.º da Constituição, ainda que a sua proteção seja confiada ao legislador ordinário.

Ao nível legal, o sigilo profissional encontra guarida no n.º 1 do artigo 92.º do Estatuto da Ordem dos Advogados (doravante, EOA), de acordo com o qual «[o] advogado é obrigado a guardar segredo profissional no que respeita a todos os factos cujo conhecimento lhe advenha do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços (...)», concretizando-se no n.º 2 do mesmo artigo, que «[a] obrigação do segredo profissional existe quer o serviço solicitado ou cometido ao advogado envolva ou não representação judicial ou extrajudicial, quer deva ou não ser remunerado, quer o advogado haja ou não chegado a aceitar e a desempenhar a representação ou serviço, o mesmo acontecendo para todos os advogados que, direta ou indiretamente, tenham qualquer intervenção no serviço» e, no n.º 3, que «[o] segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, direta ou indiretamente, com os factos sujeitos a sigilo».

Não obstante a regulamentação e tutela do segredo profissional dos advogados ser feita apenas ao nível legal, não existirão muitas dúvidas quanto aos motivos que aconselham que seja conferida a tal segredo consideração constitucional, nomeadamente em comparação com o segredo de justiça. E tal acontecerá, nas palavras de VITALINO CANAS, «porque os mesmos motivos que levam a salvaguardar constitucionalmente o segredo de justiça aconselham à proteção do segredo profissional. Se o segredo de justiça visa garantir os direitos e a intimidade das pessoas envolvidas no processo, bem como uma

procura mais eficaz da verdade, a realidade é que o segredo profissional não é indiferente a esses objetivos, acontecendo, aliás, frequentemente, que os mesmos factos e conhecimentos estão simultaneamente protegidos pelo segredo de justiça e pelo segredo profissional por razões confluentes» (cfr. “O segredo profissional dos advogados”, in: *Estudos em Memória do Professor Doutor António Marques dos Santos*, Coimbra, Almedina, 2005, Tomo II, p. 793).

Em sentido idêntico, Luís Vasconcelos Abreu alude ao duplo fundamento do dever de segredo do advogado:

«É habitual falar-se de um duplo fundamento ou de uma vertente material e de uma vertente processual do dever de segredo profissional do mandatário forense, bem como completar-se a tutela constitucional com a que lhe é proporcionada pela CEDH, em concreto os seus arts. 6.º e 8.º, os quais consagram, respetivamente, o direito a um processo equitativo e o direito ao respeito pela vida privada.

O mencionado duplo fundamento consubstancia-se no direito material ao respeito pela vida privada e no direito processual a um processo equitativo. Conforme refere POIARES MADURO, “a proteção do segredo profissional do advogado é um princípio com duas faces, uma processual, retirada do direito fundamental a um processo equitativo, outra substancial, nascida do direito fundamental ao respeito pela vida privada. É fácil estabelecer a ligação entre o seu fundamento processual e os direitos de defesa, o direito a uma assistência jurídica e o direito de não se auto-incriminar. Ao seu fundamento substancial corresponde a exigência de «que todo o cidadão deve ter a possibilidade de se dirigir com toda a liberdade ao seu advogado, cuja profissão implica, ela própria, o dever de dar, *de forma independente*, conselhos jurídicos a todos aqueles que deles tenham necessidade», e a exigência, correlativa, de lealdade do advogado para com o seu cliente. O princípio do segredo procede da própria especificidade da profissão do advogado.» (LUÍS VASCONCELOS ABREU, “O segredo do advogado no direito profissional: alguns aspetos”, in: Carla Amado Gomes, Ana F. Neves e Pedro Lomba (Coord.), *Os Segredos no Direito*, Lisboa: AAFDL Editora, 2019, pp. 219 e 220).

E nem se diga que esta construção estaria totalmente alheada do texto da Constituição. O n.º 2 do artigo 20.º da Constituição da República determina que «[t]odos têm direito, nos termos da lei, à informação e consulta jurídicas, ao patrocínio judiciário e a fazer-se acompanhar por advogado perante qualquer autoridade». Como notam GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA (*Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, Coimbra Editora, 4.ª ed. revista, 2007, p. 412 e seg.), estamos perante «uma norma multifuncional» a qual tem, desde logo, «por função dar um papel constitucional ao advogado – *advogado-sujeito constitucional* –, reconhecendo-o como sujeito privado que exerce funções constitucionalmente relevantes para a prossecução da justiça», aludindo ainda a uma «constitucionalização do advogado». Em face desta constitucionalização e do «papel constitucional do advogado» não será forçar demasiado a interpretação, em articulação com o reconhecimento legal do segredo profissional, no EOA, e concluir que o segredo profissional dos advogados beneficia, ainda que de forma implícita, de estatuto jurídico-constitucional.

Diga-se ainda, a terminar este ponto, que a proteção atribuída pela Constituição, nos termos expostos, ao sigilo do advogado é idêntica e baseia-se nos mesmos princípios da CEDH e da CDFUE, em conformidade com a jurisprudência do TJUE. Assim, o princípio da interpretação conforme, a que

diversas vezes se aludiu, reforça a compreensão das coisas acabada de apresentar.

Em todo o caso, se é certo que o sigilo do advogado é essencial ao adequado exercício da profissão e à garantia de uma tutela jurisdicional efetiva, é também oportuno assinalar desde já que este não é um direito absoluto e «não pode ficar à margem do combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, nem ser imune a obrigações perante a administração tributária, nomeadamente em sede de planeamento fiscal» (cfr. LUÍS VASCONCELOS ABREU, *ob. cit.*, pp. 215 e 216).

#### **10. As opções do legislador nacional na Lei n.º 26/2020**

Conforme assinalámos *supra* (cfr. 7.1.) o legislador nacional goza de uma margem particularmente significativa na transposição da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, nomeadamente quanto ao tema central na apreciação da questão de constitucionalidade que nos foi colocada – o das obrigações de comunicação por parte dos intermediários sujeitos a deveres de sigilo legais ou contratuais, com indisputado destaque para os advogados, e a derrogação de tais deveres determinada pelo regime sindicado.

No que especificamente respeita às obrigações de comunicação por parte dos intermediários sujeitos a deveres de sigilo legais ou contratuais – o ponto central que nos ocupa – é de acompanhar o pedido quando assinala que o legislador português parece ter decidido derrogar expressamente o dever de sigilo profissional perante a obrigação de comunicação de mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal – mecanismos de planeamento fiscal agressivos – à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT). O artigo 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020 não permite levantar dúvidas a este respeito, ao dispor que «[o] cumprimento das obrigações de comunicação a que estão adstritos os intermediários e os contribuintes relevantes prevalece sobre o dever de sigilo a que, legal ou contratualmente, os mesmos estejam obrigados, não podendo este ser por eles invocado no âmbito da presente lei». Como resulta do artigo 13.º da mesma Lei, existe uma obrigação de comunicação *principal* para o contribuinte relevante e, no caso de o intermediário não ser informado do cumprimento do dever de comunicação pelo contribuinte relevante, uma obrigação *subsidiária* para o intermediário.

No entanto, no espaço de conformação que assiste ao legislador nacional, este não se ficou por aqui revelando-se necessário convocar outras normas e outros conceitos, para se verificar se a derrogação que parece resultar inapelavelmente das normas sindicadas – os artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4 e 14.º, n.º 1 – passa ou não o teste da proporcionalidade, na medida em que ela constitua uma restrição aos direitos fundamentais em jogo. É nesta sede que em particular a análise do conceito de *intermediário* se virá a revelar decisiva, como veremos quando nos debruçarmos sobre os testes de proporcionalidade a que a restrição em causa deve ser submetida. De tal análise nos ocuparemos *infra* (cfr., em especial, 15.).

#### **11. Os parâmetros de constitucionalidade invocados no pedido**

Uma vez ultrapassada positivamente a questão dos alicerces constitucionais do sigilo profissional do advogado – em termos que nos levam a acompanhar o requerimento da Senhora Provedora de Justiça, como ficou visto *supra*, 9. – a lógica que é seguida, no pedido que nos foi apresentado, é a de que, no que toca a temática dos direitos fundamentais, o seu enquadramento constitucional integra o âmbito de proteção do *direito a um processo justo e equitativo*, consagrado no artigo 20.º, n.º 4; o *direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar*, protegido pelo n.º 1 do artigo 26.º; e a

inviolabilidade do *sigilo das comunicações*, resultante do n.º 1 do artigo 34.º (todos os preceitos da Constituição da República).

Antes de avançar, há um ponto prévio que deve ser clarificado: uma vez entendido que pode ser decantado da Constituição o direito ao sigilo profissional do advogado, a ideia será a de que decorre das normas sindicadas uma *restrição* a tal direito ou, melhor, uma *restrição* aos direitos a um processo equitativo e justo, à intimidade da vida privada e familiar e ao sigilo das comunicações que, neste caso, nos surgem como dimensões do direito ao sigilo profissional do advogado ou direitos fundamentais que devem ser protegidos no seio daquele sigilo. O âmbito do sigilo profissional do advogado poderá ser comprimido, pelas normas sindicadas, naquelas três dimensões, devendo tal compressão ou restrição, naturalmente, ser submetida ao crivo do princípio da proporcionalidade, plasmado no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição. Será este, em termos de constitucionalidade – isto é, em termos do exame que este Tribunal é chamado a efetuar – o teste central que terá de ser realizado neste aresto.

Todavia, antes de tal exame, é importante verificar se há, efetivamente, uma restrição – ainda que constitucionalmente legítima – dos três direitos fundamentais convocados pela Senhora Provedora de Justiça como parâmetros de (in)constitucionalidade no pedido formulado.

## **12. Exclusão do direito a um processo equitativo como parâmetro de constitucionalidade**

**12.1.** Apesar de estar inerente à consagração do direito a um processo equitativo, no n.º 4 do artigo 20.º da Constituição, um entendimento abrangente do conceito de processo, a verdade é que tal direito *não pode prescindir da existência de um processo*. Como tal, para que haja uma restrição ou violação deste direito tem de existir um nexo de causalidade entre a alegada restrição e a existência (ou a necessidade de existência) de um processo.

Sobre a dependência do direito a um processo equitativo da existência de um contexto judicial, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA (cfr. *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4.ª ed., Coimbra Ed., 2007, anotação ao art. 20.º, p. 415) notam que «[o] significado básico da exigência de um processo equitativo é o da *conformação* do processo de uma forma materialmente adequada a uma tutela judicial efetiva» sendo também importante, para os propósitos que nos guiam, perscrutar os «outros princípios» através dos quais «[a] doutrina e a jurisprudência têm procurado densificar o princípio do processo equitativo», na medida em que eles tornam claro o que pretendemos demonstrar, isto é, o facto de o direito a um processo equitativo não poder prescindir da existência de um processo: o *direito à igualdade de armas* ou *direito à igualdade de posições no processo*; o *direito de defesa* e o *direito ao contraditório*; o *direito a prazos razoáveis de ação ou de recurso*; o *direito à fundamentação das decisões*; o *direito à decisão em tempo razoável*; o *direito ao conhecimento dos dados processuais*; o *direito à prova*; e, por último, o *direito a um processo orientado para a justiça material* sem demasiadas peias formalísticas (cfr. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *ob. cit.*, p. 415 e seg.).

**12.2.** Quanto à matéria objeto dos autos, necessariamente articulada com o regime de DUE que lhe serve de base, é de salientar – tendo sempre por base os princípios da *cooperação leal* e a sua inevitável consequência, da *interpretação conforme*, nos termos *supra* explicitados (7.3.) – a Opinião do Advogado Geral junto do Tribunal de Justiça no Acórdão *Orde van Vlaamse Balies e outros* (Processo C-694/20), sufragada pelo Tribunal [cfr. *supra*, 7.4.3., *ii*] a propósito das obrigações decorrentes das diretivas em apreço e da sua

relação com o direito a um processo equitativo. De acordo com tal opinião, a propósito da obrigação de os advogados informarem as autoridades competentes de qualquer facto que possa ser indício de branqueamento de capitais, estando igualmente em jogo o direito a um processo equitativo e o segredo profissional e independência dos advogados – de onde resultam imediatamente as similitudes com o processo ora em apreço – é sublinhada a inexistência de conexão entre as obrigações de comunicação decorrentes da Diretiva e a existência de um contexto judicial.

Partindo do artigo 47.º da CDFUE, que consagra o direito a um processo equitativo o qual, o Advogado Geral é de opinião de que tal direito, «é constituído por diversos elementos que compreendem, designadamente, os direitos de defesa, o princípio da igualdade das armas, o direito de acesso aos tribunais e o direito de acesso a um advogado» (36.). Tomando por base o citado aresto *Ordre des barreaux francophones et germanophone e o.*, a propósito da relação entre a confidencialidade da correspondência entre o advogado e o seu cliente, por um lado, e o direito a um processo equitativo, por outro, põe em evidência que «o Tribunal de Justiça declarou que a natureza das atividades abrangidas pelas obrigações de declaração é tal que essas atividades se desenvolvem num contexto sem conexão com os processos judiciais» (37.; sublinhado nosso). Como tal, não surpreende a conclusão segundo a qual «[r]esulta desta jurisprudência do Tribunal de Justiça e do TEDH que, em primeiro lugar, o direito a um processo equitativo implica, por definição, uma ligação a um processo judicial e que este direito é indissociável da existência de um contexto jurisdicional (40.; sublinhados nossos).

Apoiando-nos ainda nas conclusões do Advogado Geral – no âmbito do processo no Tribunal de Justiça, mas que, encontra também evidente acolhimento na nossa Constituição, nos termos recenseados (cfr. *supra*, 12.1.) – é de concluir que no presente processo essa ligação não está demonstrada. E não o está porque o *intermediário* – conceito-chave no âmbito do presente regime – *não intervém como defensor do seu cliente num litígio com a administração fiscal*, na medida em que os seus aconselhamentos não foram prestados «no âmbito e para efeitos do direito de defesa», na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça (cfr. 41.). E o Advogado Geral vai mais longe, salientando que «a falta de ligação a um processo judicial é ainda mais evidente no que diz respeito à disposição controvertida, uma vez que a obrigação de notificação nasce hipoteticamente numa fase precoce, antes da implementação do mecanismo transfronteiriço a comunicar e, portanto, num momento em que, em princípio, não existe nenhum litígio com a administração fiscal relativo a esse mecanismo» (42.), sendo a inexistência de qualquer ligação a um processo judicial confirmada pelos objetivos prosseguidos pela Diretiva 2011/16, os quais são prioritariamente de ordem preventiva (43.). E, ainda, por as obrigações de informação em causa, previstas na Diretiva 2011/16, se referirem a uma atividade a qual, *a priori*, será não contenciosa, de onde resulta que «a inexistência de ligação a um processo judicial é ainda mais manifesta do que no contexto do processo *Ordre des barreaux francophones et germanophone e o.*, uma vez que as obrigações declarativas dizem aqui respeito a atividades que não infringem diretamente nenhuma lei aplicável, ao contrário das operações relacionadas com o branqueamento de capitais» (44.).

A extensa transcrição desta opinião do Advogado Geral justifica-se pela relevância na conclusão, que aqui se acompanha inteiramente, segundo a qual a obrigação de informação que impende sobre um intermediário não viola o artigo 47.º da CDFDU: no que nos interessa, não põe em causa o direito a um processo equitativo, na medida em que ela não se enquadra no âmbito de um processo judicial, não estando abrangida por tal disposição.

Para além de tal raciocínio dever ser transposto para a Lei nacional onde se inserem as normas sindicadas, aqui pode dar-se ainda um passo mais, na medida em que a Lei n.º 26/2020 exclui expressamente dos deveres de comunicação dos intermediários a comunicação de informação relativa ao «exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respetivos trâmites» (al. e) do n.º 1 do artigo 2.º).

**12.3.** Assim, impõe-se a conclusão de acordo com a qual as obrigações decorrentes dos artigos objeto do pedido de fiscalização (artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4 e 14.º, n.º 1, todos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho) não se enquadram no âmbito de um processo judicial. Não podendo ser associadas a um contexto jurisdicional estas normas *não estão abrangidas pelo direito a um processo equitativo* previsto no n.º 4 do artigo 20.º da Constituição, pelo que não pode, neste enquadramento normativo, haver lugar à restrição ou violação deste direito. Como tal, este parâmetro de fiscalização fica, desde já, afastado.

### **13. A restrição dos direitos à reserva da intimidade da vida privada e do sigilo da correspondência**

#### **13.1. O tratamento conjunto dos dois direitos fundamentais**

Poderia parecer estranho, a um primeiro olhar, o facto de tratarmos estes dois direitos fundamentais – acolhidos, respetivamente, no n.º 1 do artigo 26.º e no n.º 1 do artigo 34.º, ambos da Lei Fundamental – em conjunto. No entanto, por estarmos no âmbito da análise do segredo profissional do advogado, tal articulação ganha sentido. Antes de mais, convém a este respeito recordar o que já foi dito (cfr. *supra*, 9.), com VITALINO CANAS, a propósito da similitude entre o segredo de justiça e o segredo profissional, pois se o primeiro «visa garantir os direitos e a intimidade das pessoas envolvidas no processo, (...) a realidade é que o segredo profissional não é indiferente a esses objetivos, acontecendo, aliás, frequentemente, que os mesmos factos e conhecimentos estão simultaneamente protegidos pelo segredo de justiça e pelo segredo profissional por razões confluentes» (cfr. “O segredo profissional dos advogados”, *cit.*, *loc. cit.*). Mas há mais: recordando as palavras escritas a este propósito por LUÍS VASCONCELOS ABREU (cfr. “O segredo do advogado no direito profissional: alguns aspetos”, *cit.*, p. 219 e seg.), «[é] habitual (...) completar-se a tutela constitucional [do segredo profissional do mandatário forense] com a que lhe é proporcionada pela CEDH, em concreto os seus arts. 6.º e 8.º, os quais consagram, respetivamente, o direito a um processo equitativo e o direito ao respeito pela vida privada». Destacando, como vimos então (cfr. *supra*, 9.), que a proteção do segredo profissional do advogado, na sua faceta substancial, tem origem no direito fundamental ao respeito pela vida privada, uma vez que a possibilidade que todo o cidadão deve ter de se dirigir de forma inteiramente livre ao seu advogado implica, como reverso ou outra face de tal possibilidade, um dever de lealdade do advogado para com o seu cliente.

Assim, no âmbito do segredo profissional do advogado está antes de mais em causa a *privacidade do seu cliente*, de onde a ligação ao direito fundamental à reserva da intimidade da vida privada é evidente. Por outro lado, o direito ao *sigilo da correspondência e de outros meios de comunicação privada*, acolhido no n.º 1 do artigo 34.º da Constituição, constitui um *regime especial de tutela do direito à reserva da intimidade da vida privada* (neste sentido, JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. I, 2.ª edição revista, Lisboa, Universidade Católica, 2017, p. 549), tendo o TJUE considerado que a

proteção da confidencialidade da correspondência escrita entre advogados e clientes é corolário essencial para salvaguardar o pleno exercício dos direitos de defesa (cfr. LUÍS MIGUEL ROMÃO e ALEXANDRE MIGUEL MESTRE, “Conteúdo e extensão do direito à confidencialidade das comunicações entre advogado e cliente à luz do direito comunitário e do direito nacional”, *Revista de Concorrência e Regulação*, n.º 25, janeiro/março 2016, p. 73).

Esta leitura conjugada sai reforçada pela interpretação conforme ao DUE das normas constitucionais pertinentes: a CDFUE prevê numa mesma norma, a contida no seu artigo 7.º, o direito de todas as pessoas «ao respeito pela sua vida privada e familiar, pelo seu domicílio e pelas suas comunicações» (sublinhados nosso). Chamando à colação o artigo 8.º da mesma Carta («Proteção de dados pessoais») que, ao ter inerente a tutela da confidencialidade de toda a correspondência entre indivíduos, concede uma proteção reforçada às comunicações entre os advogados e os seus clientes. Daí que o TEDH, no já citado Acórdão *Michaud c. França*, de 6 de dezembro de 2012 (Proc. n.º 12323/11), tenha determinado (90.) que, «uma vez que os obriga a fornecer a uma autoridade administrativa informações relativas a outra pessoa obtidas no âmbito de comunicações com estas, a obrigação de comunicar/denunciar as suspeitas colocadas sobre os advogados constitui uma ingerência no seu direito ao respeito pela sua correspondência» e «[c]onstitui também uma interferência no seu direito de respeitar a sua “vida privada”, incluindo esta noção atividades profissionais ou comerciais».

Por todas as razões aqui recenseadas, de forma sintética, considera-se fechado o círculo para justificar o tratamento conjunto da eventual restrição destes dois direitos fundamentais, no caso interligados em função da forma como deve ser compreendido o segredo profissional dos advogados.

### 13.2. Existência de uma restrição

Subjacente ao pedido da requerente (cfr. *supra*, 2. e 8.) está também a existência de uma *restrição* ao direito fundamental acabado de recensear, o direito à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, e ao sigilo das comunicações entre o advogado e os seus clientes, protegido pelo artigo 34.º, n.º 1, ambos da Constituição.

E a verdade é que tal parece ocorrer. Ainda que, como veremos melhor *infra*, se possa falar de uma (simples) compressão do direito, de uma restrição de intensidade ligeira, a verdade é que é estreitado o âmbito do sigilo profissional do advogado, na sua articulação com os dois direitos fundamentais referidos, o que exigirá a sua passagem pelos pressupostos que legitimam tal restrição, em termos constitucionais, em particular pelo crivo material do princípio da proporcionalidade, pois só assim tal restrição poderá ser legítima (cfr. *infra*, 14. e 15.).

Como assinala GOMES CANOTILHO (cfr. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 7.ª ed., 2003, p. 1263) são «**normas legais restritivas** aquelas que limitam ou restringem posições que, *prima facie*, se incluem no domínio de proteção dos direitos fundamentais», existindo «uma **restrição legal de direitos fundamentais** quando o âmbito de proteção de um direito fundado numa norma constitucional é direta ou indiretamente limitado através da lei. De um modo geral, as leis restritivas de direitos “diminuem” ou limitam as possibilidades de ação garantidas pelo âmbito de proteção da norma consagradora desses direitos e a eficácia de proteção de um bem jurídico inerente a um direito fundamental» (*ob. cit.*, p. 1276).

É importante chamar aqui à colação a obra de REIS NOVAIS (*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, AAFDL Editora, 3.ª ed., Lisboa, 2021) e a «conceção *ampliativa* do conceito de restrição a direitos fundamentais» que lhe subjaz (cfr. p. 192), uma vez que o

Autor parte, no seu estudo, «de um conceito abrangente de restrição, ou seja, entendida como ação ou omissão estatal que, eliminando, reduzindo, comprimindo ou dificultando as possibilidades de acesso ao bem jusfundamentalmente protegido e a sua fruição por parte dos titulares reais ou potenciais do direito fundamental ou enfraquecendo os deveres e obrigações, em sentido lato, que dele resultam para o Estado, afeta desvantajosamente o conteúdo de um direito fundamental» (cfr. *ob. cit.*, p. 247). O seu pensamento estrutura-se com base na distinção primária entre restrições expressamente autorizadas ou previstas na Constituição – cujo controlo da conformidade constitucional «apenas tem que incidir sobre o preenchimento dos requisitos constitucionais exigidos para uma restrição» – e restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas ou previstas na Constituição – as quais, para além do cumprimento dessas exigências, «suscitam um problema prévio da maior relevância (...), o da fundamentação e legitimação constitucionais da própria possibilidade da sua ocorrência» (cfr. p. 285 e seg.).

Assentando a sua tese fundamental, que aqui nos interessa decisivamente por se projetar, de forma patente, no pedido formulado a este Tribunal – a da *admissibilidade de restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição* – na inevitabilidade de ocorrência de situações de tensão ou impossibilidade de realização simultânea dos direitos fundamentais e de outros bens e valores comunitários, uma vez que os direitos fundamentais podem gerar, para todos os poderes estaduais constituídos (incluindo o legislador), exigências divergentes ou de sentido contrário que o deixam na impossibilidade objetiva de satisfazer integralmente todas as pretensões. Assim, a doutrina defendida – das restrições implicitamente autorizadas – vê na colisão não constitucionalmente regulada e pré-decida de direitos fundamentais com outros bens igualmente dignos de proteção uma justificação para os poderes constituídos nela poderem intervir restritivamente, tratando-as como *verdadeiras restrições* (cfr. *ob. cit.*, p. 547-567).

Na mesma linha, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA sinalizam que, aos casos em que as restrições estão expressamente credenciadas no texto constitucional há também «que acrescentar as **restrições não expressamente autorizadas pela Constituição** para captar aquelas restrições que são criadas por lei sem habilitação constitucional, mas que não podem deixar de admitir-se para resolver problemas de ponderação de conflitos entre bens ou direitos constitucionais».

Também Vitalino Canas, ainda que sem se debruçar autonomamente sobre estes casos de restrições não expressamente autorizadas pela Constituição, parte de um *conceito amplo de intervenção legislativa restritiva* (cfr. VITALINO CANAS, *O Princípio da Proibição do Excesso...*, cit., p. 482 e seg.), o qual abrange «[t]oda a intervenção legislativa que, independentemente da intenção do legislador, atenua ou afete o conteúdo, a extensão e o alcance ou as condições de gozo, fruição ou exercício de uma posição jurídica subjetiva de vantagem, ou acentue posições jurídicas subjetivas de desvantagem, ou aligere as posições jurídicas de desvantagem das entidades públicas», abrangendo restrições, normas identificadoras de limites imanentes implícitos não evidentes, normas densificadoras de limites sustentadas em interpretações restritivas do âmbito de proteção ideal do direito, normas harmonizadoras de colisões ou conflitos de direitos e normas que regulamentam ou estabelecem limites ao exercício do direito, designadamente as condicionadoras.

Seguindo esta abertura e nomeadamente com apelo ao pensamento supra descrito de Reis Novais, é evidente estarmos, com o regime das normas sindicadas, perante uma restrição: os direitos fundamentais à reserva da intimidade da vida privada e ao sigilo das comunicações, lidos em articulação com o sigilo profissional do advogado, são restringidos pelas normas



sindicadas. No caso de um cliente o procurar, designadamente com vista a pedir aconselhamento jurídico, em relação a *mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal*, o advogado pode ver-se obrigado a comunicar à AT todas as informações na sua posse ou sob o seu controlo relativas a tais mecanismos, «[a]inda que se verifique o dever legal ou contratual de sigilo» (artigo 10.º, n.º 2), no prazo legalmente previsto (artigo 13.º, n.º 4), reforçando a lei que o cumprimento de tais obrigações de comunicação *prevalece sobre o dever de sigilo*, o qual não pode ser invocado pelo advogado no âmbito da presente lei (artigo 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, à imagem dos dois artigos antes citados).

Nestes termos, acompanhamos a requerente no que tange à existência de uma restrição aos direitos fundamentais em causa. Mas tal não basta para considerar as normas sindicadas como inconstitucionais, na medida em que a admissibilidade da restrição pode ser justificada, no contexto sistemático da Constituição, em nome da salvaguarda de outros direitos ou bens (neste sentido, GOMES CANOTILHO, *ob. cit.*, p. 1277). Como assinala, por seu lado, REIS NOVAIS, a propósito das restrições não expressamente autorizadas pela Constituição, «sem prejuízo da sua especificidade, essas restrições devem ser sujeitas a um regime e escrutínio no mínimo tão rigorosos, transparentes e intersubjetivamente comprováveis quanto os que se aplicam a todas as outras restrições» (cfr. *As restrições aos direitos fundamentais...*, cit., p. 552).

Como tal, é mister analisar a metódica das leis restritivas, nos termos constitucionalmente determinados – tomando nomeadamente por base a ideia primacial da *ponderação de bens* –, com especial destaque para o princípio da proporcionalidade.

#### **14. Análise da restrição à luz do princípio da proporcionalidade – considerações genéricas**

Neste sentido, e uma vez confirmado estarmos perante um problema de *restrição* de direitos fundamentais, temos de começar por assinalar que, não obstante o facto de serem um dos eixos estruturantes da Constituição da República, dotados de uma particular *força jurídica*, especialmente relevante em relação aos direitos, liberdades e garantias que resulta, em particular, do artigo 18.º da Constituição da República, os direitos fundamentais não são «direitos irrestritos ou irrestringíveis», estando pelo contrário «sujeitos aos limites básicos decorrentes da ordem jurídico-constitucional», limites esses que «podem (e nalguns casos devem) ser conformados pelo legislador, obedecendo aos princípios e procedimentos metódicos das leis restritivas» (cfr. GOMES CANOTILHO, *ob. cit.*, p. 451). Para balizarmos a questão, por ora em termos dogmáticos, é importante ainda assinalar, com VIEIRA DE ANDRADE (*Os Direitos Fundamentais na Constituição da República Portuguesa de 1976*, Almedina, Coimbra, 6.ª ed., 2019, p. 263) que estamos no âmbito «do problema das *leis restritivas* de direitos fundamentais» quando afrontamos a questão «da *restrição* do conteúdo do direito (...) operada através de uma intervenção normativa *abstrata* do legislador ordinário, para salvaguarda de outros valores constitucionais, nos termos autorizados e nos casos previstos pela Constituição». Sendo certo que se admite, com fundamento numa ideia de ponderação, a legitimidade da *limitação legislativa abstrata* dos direitos fundamentais, em tudo idêntica a uma restrição legislativa, de direitos fundamentais dos particulares, em casos não expressamente previstos na Constituição, isto é, sem autorização expressa para a legislação restritiva: como se pode ler no Acórdão n.º 254/99 (11.), demonstrou-se «a possibilidade em abstracto de restrições aos direitos de informação previstos, quer no n.º 2 do artigo 268º (...), quer no n.º 1 do artigo 268º (...), em situações de conflitos entre direitos fundamentais (ou interesses constitucionalmente protegidos),

quer em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas, quer em outras matérias», após o que se submeteram tais restrições ao crivo do princípio da proporcionalidade – o qual, estando «enunciado no artigo 18.º, n.º 2 vale directamente para todas as medidas restritivas dos direitos fundamentais».

Ultrapassada esta eventual dificuldade, impõe-se então enfrentar a seguinte: para ser constitucionalmente admissível, a restrição em causa necessita de ser *justificada*. Isto é, o estreitamento do âmbito do sigilo profissional do advogado, com a compressão dos direitos fundamentais à reserva da intimidade da vida privada e do sigilo da correspondência tem de legitimar-se pela necessidade de salvaguarda de outros direitos ou *interesses constitucionalmente protegidos*, não podendo ultrapassar a medida necessária para o efeito (cfr. n.º 2 do artigo 18.º da Constituição). Com o que se torna incontornável conduzir à análise para o princípio da proporcionalidade.

Para que uma medida legal restritiva cumpra o princípio da proporcionalidade ela tem de ultrapassar três testes ou critérios: tem de ser *idónea*, o que pressupõe que seja *adequada* para a prossecução de outros bens ou direitos constitucionalmente protegidos; tem de ultrapassar o teste da *necessidade* ou *exigibilidade*, o que pressupõe que as restrições se limitem ao necessário para salvaguardar os fins que a lei se propõe satisfazer, não havendo meios menos lesivos ou intrusivos para o efeito em relação aos direitos restringidos; e, por último, terá de ser *proporcional em sentido estrito*, o que exige que supere positivamente o teste da proibição do arbítrio e que, numa ponderação entre custos e benefícios, se mostre ainda assim proporcional.

De acordo com a explicitação de VITALINO CANAS (cfr. *O Princípio da Proibição do Excesso...*, cit., p. 815 e seg.), «existe uma cadeia de racionalidade entre os três segmentos» do princípio da proporcionalidade em sentido amplo (para o Autor, princípio da proibição do excesso): «[p]rimeiro, é logicamente impossível um ato ser necessário para prosseguir certa finalidade sem ser adequado para prosseguir essa finalidade» (isto é, não é possível apreciar a necessidade de um ato sem ter aferido previamente a sua adequação); segundo, «há um salto na cadeia de racionalidade quando se examina (...) que uma norma é proporcional e.s.e. sem haver a certeza ou sem se ter aquilatado da sua adequação para prosseguir o fim, isto é, os efeitos ou consequências materiais visados»; por último, «existiria também alguma irracionalidade (...) se se admitisse que uma norma pode ser submetida apenas aos segmentos da adequação e da proporcionalidade e.s.e., isto é, se fosse afastada a aplicabilidade da máxima da *necessidade*».

## **15. Análise da específica restrição à luz do princípio da proporcionalidade**

Chegou a altura de submeter as restrições operadas pelas normas sindicadas aos critérios brevemente recenseados e recordados no ponto anterior, para verificar se elas se revelam ou não inconstitucionais. Todavia, este juízo ponderativo exige um percurso relativamente sinuoso, para que se possa concluir – e avançando já este nosso juízo – pela *proporcionalidade* das soluções normativas sindicadas.

Começaremos por chamar à colação outros elementos do diploma legal onde as normas fiscalizadas se inserem, em particular os objetivos do regime, globalmente considerado, por forma a proceder a uma sua interpretação coerente, sistemática e teleologicamente orientada.

**15.1.** Assim, importa antes de mais ter presente os objetivos da disciplina onde se inserem as normas sindicadas: *a luta contra o planeamento fiscal agressivo*, quer no que respeita ao DUE, quer em termos internos.

No que se refere ao DUE a regulação do planeamento fiscal agressivo, com vista a evitar os seus fenómenos disruptivos, é uma realidade. Isto ainda que o planeamento fiscal, ao nível do DUE, seja estruturado «não tanto em vista de bens jurídicos fundamentais ou valores essenciais do ordenamento (sustentabilidade, justiça, liberdade, autonomia, reserva da vida privada), mas antes em ordem a propósitos de natureza mais instrumental e secundária, como as liberdades fundamentais de mercado e o funcionamento eficaz deste, em termos de livre concorrência», sendo em relação a estas coordenadas que a própria jurisprudência tem abordado as questões do planeamento, da evasão e da fraude fiscais (cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Introdução ao Planeamento Fiscal (Teoria Jurídica)*, Almedina, 2023, p. 77).

Não obstante, o DUE, especialmente por intermédio do TJUE, sempre procurou estabelecer e definir limites para o planeamento fiscal. Mesmo numa fase em que a integração ainda não tinha chegado tão longe quanto nos dias de hoje, isso já era uma realidade, em especial na articulação do planeamento fiscal com as liberdades fundamentais. Havia, assim, que distinguir o planeamento fiscal feito ao abrigo das liberdades comunitárias para objetivos lícitos, daquele realizado com motivações abusivas [neste sentido, analisando a evolução da jurisprudência do (então) Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em relação ao planeamento fiscal, cfr. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 309 e segs.]. No desenvolvimento deste seu estudo, Saldanha Sanches não deixa de concluir que o Tribunal de Justiça criou «um padrão de delimitação do direito ao planeamento fiscal que coincide com o direito constitucional fiscal comum (...), com base nas liberdades económicas que são exigidas pelo mercado único na conceção daquelas que tem o Tribunal de Justiça das Comunidades» (*ob. cit.*, p. 390).

Mais recentemente, ao nível das fontes de direito derivado, é de destacar a Diretiva (UE) 2016/1164, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno – salientando-se, no seu Considerando (3), a necessidade de «estabelecer regras para reforçar o nível médio de proteção contra o planeamento fiscal agressivo no mercado interno». No entanto, em face das dificuldades de aplicação das medidas ao nível da União Europeia, é sublinhado, no mesmo Considerando, que as respetivas regras «deverão circunscrever-se às disposições gerais, deixando a execução aos Estados-membros», sempre com o objetivo de «melhorar a eficácia do mercado interno no seu conjunto na luta contra as práticas de elisão fiscal».

Quanto ao nosso direito interno, a articulação entre um planeamento fiscal (legítimo) e a necessidade de combater o planeamento fiscal ilegítimo, a que facilmente as técnicas de planeamento fiscal agressivo podem conduzir, é sintetizada em termos lapidares por CASALTA NABAIS: o Autor começa por assinalar que o princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos implica, ao nível do sistema tributário, «o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, traduzida na liberdade destes para planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da respetiva comunidade estadual e para atuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal (*tax* ou *fiscal planning*, *Steuerplanung*) da sua vida (...), guiando-se mesmo por critérios de evitação de impostos ou de aforro fiscal». Mas logo de seguida, não deixa de pôr em destaque que tal compreensão das coisas só faz sentido «conquanto que, por uma tal via, se não viole a lei do imposto, nem se abuse da configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica» (cfr. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado*

*fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 205 e seg.; sublinhados nossos).

É, por isso, necessário ter presente que a Constituição da República assinala como primeiro objetivo do sistema fiscal o da «satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas» (n.º 1 do artigo 103.º) e que o próprio princípio da legalidade, se é uma garantia fundamental dos contribuintes, não pode deixar de ser concebido, simultaneamente, como uma defesa de um Estado que se apresenta – entre nós como na enorme maioria dos países do mundo, hoje em dia – como um *Estado Fiscal*, isto é, um Estado que tem nos impostos o seu principal ou mesmo indisputado suporte financeiro. E essa “defesa” do Estado deverá ser orientada, entre muitos outros desideratos, para a proibição de comportamentos abusivos dos contribuintes que, sob a capa de técnicas mais ou menos complexas de planeamento fiscal, pretendam na verdade seguir o caminho da evasão fiscal e da fuga aos impostos, em violação da lei vigente.

Assim, tendo por base que, no âmbito do *planeamento fiscal* (enquanto «técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais»), há que distinguir entre o planeamento fiscal legítimo e o planeamento fiscal ilegítimo, consistindo o segundo «em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário» (cfr. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, cit., p. 21) – naturalmente que a regulação do nosso direito fiscal por forma a evitar o segundo terá de ser sempre considerado um objetivo central do direito fiscal nacional, tanto em termos do seu regime legal como, antes e acima dele, do ordenamento jurídico-constitucional dos impostos.

Note-se que as obrigações de comunicação na disciplina da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, se referem sempre tanto aos mecanismos *transfronteiriços* (art.º 3.º), como aos mecanismos *internos* (art.º 7.º), em virtude da remissão que por elas é feita para estes dois artigos. Assume-se, assim, que o planeamento fiscal agressivo e as consequências que dele podem resultar – nomeadamente as práticas de elisão ou de evasão fiscal a que no limite podem conduzir – são contrários ao Direito da União e ao regime fiscal interno do Estado português. Quanto a este deve até salientar-se que, entre nós, os níveis de elisão e evasão fiscal são reconhecidamente elevados. O que explica que haja regimes de direito interno, noutros países e ordenamentos jurídicos, que se podem permitir adotar soluções mais defensoras do sigilo e menos agressivas no que se refere à luta contra as diversas formas de planeamento fiscal agressivo.

Esta ponderação entre os mecanismos de planeamento fiscal e o desincentivo de práticas fiscais de elisão e evasão fiscal não pode deixar de estar subjacente ao regime em apreço e não deixou de merecer a atenção do legislador nacional, no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, revogado pela Lei n.º 26/2020, de 21 de julho (cfr. artigo 25.º), que contém as normas sob o nosso escrutínio. No preâmbulo do referido Decreto-Lei é convocada a orientação fundamental de «reforço da eficácia no combate à fraude e à evasão fiscais», destacando-se entre as medidas para atingir tal desiderato «a consagração de obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal sobre esquemas ou atuações de planeamento fiscal agressivo» propostos, promovidos e comercializados por intermediários fiscais. E, na mesma linha, destacando que «o fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo, promovido por estes intermediários

fiscais, (...) corrói a integridade e a justiça dos sistemas fiscais». Com vista a «melhorar a transparência e a justiça do sistema fiscal», esse Decreto-Lei procurou – objetivo que não podemos deixar de estender à Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, que lhe sucedeu – «consagrar um novo regime que assenta, fundamentalmente, na consagração de deveres de informação à administração fiscal tendo em conta que o funcionamento regular, eficaz, íntegro e justo do sistema fiscal também depende fortemente da informação que lhe seja reportada, em tempo oportuno».

Em conclusão quanto a este ponto, é evidente que está por detrás do regime em análise um *interesse público da maior importância*, tanto em termos europeus como nacionais: a luta contra os efeitos perniciosos do planeamento fiscal agressivo. O qual não pode deixar de relevar na ponderação de bens a ser feita, no juízo de proporcionalidade ora sob a nossa atenção.

**15.2.** Prosseguindo a leitura articulada da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, ela contém um conceito que se revela de uma importância absolutamente decisiva na compreensão do regime e das normas sindicadas: a *noção de intermediário* que, não sendo dada em nenhuma das normas sindicadas, é determinante para a sua compreensão. Para além de lhe ser integralmente dedicada a Secção I do Capítulo III da Lei (precisamente sob a epígrafe “Intermediário”) e de ser profusamente referido ao longo do articulado em apreço, a alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º define intermediário como «qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo a comunicar, não integrando estas atuações a mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, incluindo benefícios fiscais, e o aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante, incluindo o exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respetivos trâmites».

Note-se que a noção de intermediário assume, na Diretiva (cfr. n.º 21 do artigo 3.º da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, aditado pela Diretiva UE 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que a Lei n.º 26/2020 visou transpor), um âmbito mais lato do que aquele consagrado pelo legislador nacional: para além da definição central, reportada a «qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar», a noção abrange também «qualquer pessoa que, tendo em conta os factos e circunstâncias pertinentes e com base na informação disponível e nos conhecimentos e competências relevantes necessários para prestar esses serviços, saiba ou possa razoavelmente esperar-se que saiba que se comprometeu a prestar, diretamente ou através de outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento no que diz respeito à conceção, comercialização, organização ou disponibilização para a aplicação ou à administração da aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar», havendo ainda outros requisitos de que não nos ocuparemos.

Mas é da noção legal que nos cumpre ocupar, de alguma forma restringida pelo legislador nacional, no exercício do seu poder de transposição. Ora, estamos aqui perante uma noção ou conceito *estratégico* na teleologia e na dinâmica do presente regime uma vez que, em relação aos advogados – os profissionais que estão em causa no pedido formulado –, ela permite separar as duas máscaras que podem ser por eles afiveladas no palco da disciplina sindicada. O advogado, enquanto intermediário, não atua na defesa de um cliente, mas antes no de alguém que concebe, comercializa, organiza ou

disponibiliza para aplicação ou administra a aplicação de um mecanismo a comunicar. A definição supratranscrita é, a este propósito, cristalina, uma vez que afasta das atuações do intermediário a «comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, (...) o aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante, incluindo o exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respetivos trâmites».

No que respeita, designadamente, ao *dever de sigilo* que cumpre aos advogados observar (e, também, quanto ao direito à reserva da intimidade da vida privada, com ele interligado nos termos *supra* descritos) – que não é ressaltado pelas normas impugnadas, que determinam a prevalência do cumprimento das obrigações de comunicação a que estão adstritos os intermediários sobre aquele – estamos na *periferia* da sua atividade, isto é, as normas sindicadas reportam-se a atividades marginais ao exercício da profissão de um advogado, já que não está em causa a *defesa do cliente*, nem o *aconselhamento jurídico*, nem tão-pouco o exercício do *mandato*. Podemos dizer que apenas casualmente os advogados são intermediários: eles não estão a trabalhar como profissionais do foro, nem como especialistas do direito, mas antes como profissionais – que tanto podem ser advogados, economistas, gestores, informáticos, entre muitas outras especialidades – que se ocupam da conceção, comercialização, organização ou disponibilização para aplicação ou, ainda, da administração da aplicação de um determinado mecanismo.

Esta circunstância revela-se decisiva para o juízo de proporcionalidade que deve ser emitido: é (também) por não estarmos a tratar de domínios que dizem respeito ao núcleo duro da atividade dos advogados que se deve aceitar a restrição do seu direito-dever ao sigilo, em nome da defesa de um interesse público fundamental, o da luta contra o planeamento fiscal agressivo e as consequências danosas que o mesmo pode trazer para a comunidade, que incumbe ao legislador proteger.

**15.3.** Para além da noção central de intermediário, acabada de escrutinar, há outros elementos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, que devem ser convocados, por forma a melhor enquadrar e entender as normas sindicadas e os problemas de constitucionalidade por elas suscitados.

É isso que acontece com a natureza das obrigações que resultam das normas sindicadas – de forma sintética, a obrigação de comunicar à AT informações relativas a mecanismos transfronteiriços e/ou internos com relevância fiscal que impende sobre o advogado, enquanto intermediário, obrigação essa que prevalece sobre o dever legal ou contratual de sigilo –, as quais assumem uma natureza *estritamente subsidiária*.

Na verdade, e uma vez que a nossa análise deve estar sempre centrada no intermediário, é preciso sublinhar que a sua obrigação de comunicação é rigorosamente subsidiária, já que ela apenas se torna efetiva com o incumprimento do contribuinte. Como se estabelece numa das normas sindicadas – a contida no n.º 4 do artigo 13.º – a comunicação das informações relativas a qualquer um dos mecanismos previstos no artigo 3.º e no artigo 7.º deve ser cumprida pelo intermediário (apenas) no caso de este não ter sido informado do cumprimento do dever de comunicação pelo contribuinte relevante. Convocando outra das normas cuja constitucionalidade é posta em causa no pedido – a do n.º 2 do artigo 10.º – o intermediário deve comunicar à AT todas as informações do seu conhecimento, na sua posse ou sob o seu controlo relativas aos mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância

fiscal (somente) «nos casos em que se verifique a obrigação subsidiária de comunicação prevista no n.º 4 do artigo 13.º» (sublinhado nosso).

Havendo outro aspeto do regime da Lei n.º 26/2020 que, nesta linha, deve ser chamado à colação: não só a obrigação do intermediário, sendo estritamente subsidiária, resulta apenas do incumprimento do contribuinte, nos termos acabados de explanar, como tal incumprimento é um ilícito contraordenacional sancionado em termos que não podem ser considerados ligeiros. De acordo com o disposto no artigo 19.º, «[a] falta de apresentação ou a apresentação fora do prazo legal, à AT, de qualquer das comunicações exigidas nos artigos 10.º, 12.º e 13.º (...) é punível com coima de € 6000 a € 80 000». Para além de as obrigações de comunicação previstas nos diversos números do artigo 12.º incidirem todas sobre o *contribuinte relevante*, decorre do artigo 13.º (previsto na supracitada norma sancionatória), como vimos já, a natureza subsidiária da obrigação da comunicação do intermediário, de onde resulta que tal obrigação incide, em primeira linha, sobre o contribuinte relevante. O n.º 1 deste artigo 13.º é, a este propósito, lapidar: «[n]as situações cobertas pelo dever legal de sigilo, a obrigação de comunicação à AT de todas as informações relativas a qualquer um dos mecanismos previstos no artigo 3.º e no artigo 7.º recai sobre o contribuinte relevante, sem prejuízo da obrigação subsidiária de comunicação do intermediário prevista no n.º 4» (sublinhados nossos).

Ou seja: só depois do incumprimento do contribuinte relevante, o qual é pesadamente sancionado com coimas de valor elevado, em face do disposto no artigo 19.º, é que a obrigação de comunicação do intermediário se torna efetiva. O que constitui, sem dúvida, um motivo forte para reforçar o carácter subsidiário das obrigações comunicacionais deste último.

Saliente-se ainda que também as omissões e as inexactidões são punidas (com coimas entre € 2000 a € 60 000, de acordo com o n.º 2 do artigo 19.º), bem como a falta de apresentação ou apresentação intempestiva de esclarecimentos, aperfeiçoamentos ou complementos exigidos (coimas entre € 3000 a € 60 000, em face do n.º 3). Sendo todas estas contraordenações qualificadas pelo legislador como contraordenações tributárias, às quais é aplicável, com as devidas adaptações, o Regime Geral das Infrações Tributárias (cfr., neste sentido, o n.º 1 do artigo 20.º).

**15.4.** Em suma, e procurando decantar uma conclusão interlocutória, a mesma parece evidente: existe uma restrição dos direitos fundamentais convocados no pedido, em particular do direito ao sigilo da correspondência e também da reserva da intimidade da vida privada dos advogados afetados pelas normas sindicadas. Todavia, tal restrição ou compressão é claramente menor do que à primeira vista poderia parecer, porque o conjunto de atividades em causa é muito menor e – como foi já fortemente indiciado e veremos ainda melhor *infra* (cfr. 15.6.2.) – justificada pela pretensão do legislador nacional de desincentivar práticas fiscais de elisão e evasão fiscal. Revela-se em particular decisivo distinguir as duas máscaras que o advogado pode aqui afivelar: aquela ligada ao exercício da profissão e a tudo o que lhe corresponde, de forma direta ou indireta; e a de intermediário que, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020, é «qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo a comunicar».

**15.5.** Antes de submetermos as normas sindicadas, de forma direta, aos três testes ou crivos do princípio da proporcionalidade, um último argumento deve ser recenseado. Tem ele a ver com o facto de poder haver, naturalmente, situações de fronteira onde o advogado possa considerar que os seus direitos

fundamentais – na defesa dos seus constituintes – do sigilo da correspondência e da reserva da intimidade da vida privada sejam lesados pelas normas sindicadas e que esteja em causa o núcleo da sua atividade de advogado. Mas se e quando tal acontecer estarão ao seu dispor os mecanismos previstos na Constituição de fiscalização concreta da constitucionalidade de tais normas, que poderão ser por ele suscitados e levar, caso seja esse o entendimento do juiz, à respetiva desaplicação no caso concreto ou ao afastamento, pelo próprio Tribunal Constitucional, de uma determinada interpretação normativa dos preceitos sindicados em termos lesivos de tais direitos fundamentais e, como tal, não constitucionalmente admissíveis. O facto de se recusar um juízo de inconstitucionalidade em sede de fiscalização abstrata – aquela que está aqui em jogo – não faz afastar a possibilidade de utilização dos expedientes da fiscalização concreta para defesa dos direitos fundamentais, no caso de os cidadãos – neste caso, advogados – se sentirem *em concreto* lesados pelas interpretações normativas que repute inconstitucionais.

**15.6.** Aqui chegados, cumpre finalmente enfrentar o problema chave neste ponto do acórdão: a submissão das normas sindicadas aos três testes que concretizam o princípio da proporcionalidade. Os exames da adequação, da necessidade, e da proporcionalidade em sentido estrito ou proibição do arbítrio.

**15.6.1.** Começando pelo primeiro, traduz-se o mesmo na exigência de *conformidade* ou *adequação*, impondo «que a medida adotada para a realização do interesse público deve ser *apropriada* à prossecução do fim ou fins a ele subjacentes», tratando-se «de controlar a *relação de adequação medida-fim*» (GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional...*, cit., p. 269 e seg.). Nesta medida, «*[m]eio adequado é aquele intrinsecamente capaz de desencadear ou causar efeitos materiais positivos de promoção de bens, interesses ou valores visada pelo legislador*», demonstrando a capacidade intrínseca do meio para aproximar o fim visado pelo legislador (VITALINO CANAS, *O Princípio da Proibição do Excesso...*, cit., p. 577).

Sem necessidade de grandes desenvolvimentos, revela-se evidente a adequação dos meios escolhidos pelo legislador – em termos sintéticos, a derrogação do dever de sigilo dos advogados-intermediários através do estabelecimento da obrigatoriedade de comunicar à AT informação sobre mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal – para atingir os fins que visa com a Lei em causa, como vimos, e também de forma muito resumida, a luta contra formas de planeamento fiscal agressivo que possam conduzir a práticas de elisão ou mesmo de evasão fiscal. A revelação de tal informação demonstra-se claramente adequada para a prossecução de tal fim ou interesse público, estando verificada a «relação empírica causa-efeito» (VITALINO CANAS, *O Princípio da Proibição do Excesso...*, cit., p. 577 e segs.).

**15.6.2.** No que se refere ao requisito da *exigibilidade* ou *necessidade* – a qual, em termos lógicos, deve ser apurado depois de demonstrada a adequação das medidas em causa – reporta-se o mesmo à «prova de que, para a obtenção de determinados fins, não era possível adotar outro meio menos oneroso para o cidadão» (GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional...*, cit., p. 270). Noutros termos, «*[m]eio necessário é aquele cuja alternativa ou alternativas não são consideravelmente menos interferentes e/ou não prometem intensidade de satisfação aproximadamente igual ou superior*», prescrevendo-se «que seja adotada a menos interferente entre as alternativas capazes de atingir o fim que o legislador elegeu, *com a intensidade por ele pretendida*» (VITALINO CANAS, *O Princípio da Proibição do Excesso...*, cit., p. 605 e seg.). Este último Autor (*ob. cit., loc. cit.*)



salienta ser a necessidade o «centro geométrico» ou «nevrálgico» da proibição do excesso» e aquele «que mais frequentemente serve de fundamento para a invalidação de normas em ordens jurídicas como a portuguesa, não obstante a sua aplicação ser mais complexa do que os demais segmentos».

Exige-se, assim, uma fundamentação mais cuidadosa.

Tendo em conta o interesse público que se visa satisfazer com as medidas legislativas sob sindicância – uma vez mais, a pretensão do legislador de desincentivar práticas fiscais de elisão e de evasão fiscal, radicada na defesa do sistema fiscal e, em última instância, na satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e numa repartição justa dos rendimentos e da riqueza (cfr. n.º 1 do artigo 103.º da Constituição) – poderia configurar-se, pelo menos em abstrato, a existência de alternativas às opções em causa. Mas dificilmente se poderia defender que existiriam medidas, no sistema fiscal português, que promettessem «intensidade de satisfação aproximadamente igual ou superior». Na verdade, para que a AT tome conhecimento dos mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, nos termos desenhados pela Diretiva (UE) 2018/822 e pela Lei n.º 26/2020, não há alternativa séria, para além do próprio contribuinte ou do intermediário, como configurado nas respetivas disposições legais, de fazer chegar tal informação às autoridades competentes, no nosso caso à AT. Isto é: será defensável afirmar que para atingir tais finalidades poderiam existir regimes menos intrusivos, mas dificilmente – ou mesmo, de forma praticamente impossível, num sistema fiscal como o português, com as respetivas especificidades administrativas, jurídicas e estruturais – eles garantiriam o mesmo grau de eficácia.

Como vimos, a restrição aos direitos fundamentais em causa é uma restrição de intensidade ligeira, que não está umbilicalmente ligada à atividade do advogado referindo-se, pelo contrário, a aspetos marginais da sua ocupação e labor, já que *conceber, comercializar, organizar ou disponibilizar para aplicação ou administrar a aplicação* de um mecanismo com relevância fiscal (noção legal de intermediário) não faz parte do âmago da atividade profissional de um advogado. Mais: a comunicação feita pelo advogado-intermediário não é uma comunicação *urbi et orbi* dos dados em questão, mas feita apenas à AT, serviço central da administração direta do Estado com responsabilidade última na administração dos impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos (cfr. artigos 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que aprovou a orgânica da AT, alterado pela última vez por intermédio do Decreto-Lei n.º 19/2024, de 2 de fevereiro). Os dados recolhidos estão sujeitos à confidencialidade, nos termos do artigo 64.º da Lei Geral Tributária, que menciona a obrigação de guardar sigilo, com saliência para o respeito pelos elementos de natureza pessoal «decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado». Sendo a respetiva violação criminalmente punida, quer pelo Regime Geral das Infrações Tributárias (artigo 91.º), quer pelo próprio Código Penal (artigo 195.º).

Como se deixou claro no Acórdão n.º 145/2014 (cfr. 2.), a propósito do sigilo bancário, quando a quebra de tal segredo «promana da Administração Fiscal, não pode esquecer-se que ela não implica a abertura desses dados ao conhecimento geral, visto que os conhecimentos obtidos pelo exercício da função tributária estão sujeitos ao dever de confidencialidade (artigo 64.º da Lei Geral Tributária) e a sua violação está tipificada de forma mais gravosa, face ao crime de violação do sigilo profissional (cfr. o artigo 91.º, n.º 1, do Regime Geral das Infrações Tributárias e o artigo 195.º do Código Penal (...)). Constatando o mesmo Acórdão que «não só o sigilo bancário cobre uma zona de segredo francamente suscetível de limitações, como a sua quebra por

iniciativa da Administração Tributária representa uma lesão diminuta do bem protegido».

Assim, e quanto à revelação dos dados, ela apenas é feita para a Administração fiscal, a qual está sujeita aos inerentes deveres de reserva e confidencialidade. Da mesma forma que no Acórdão n.º 145/2014 se considerou (3.) que «[a] derrogação do sigilo bancário constitui (...) um meio adequado para a prossecução dos fins visados pela lei, tendo em conta que se trata de uma diligência dirigida à descoberta da verdade fiscal», bem como «um meio necessário já que a demonstração da não veracidade do facto dificilmente poderia ser alcançada através de outros elementos probatórios que o interessado estivesse na disposição de divulgar». Também aqui a derrogação do sigilo do advogado constitui um meio adequado para os fins visados pela lei e, no que neste momento nos interessa, um meio necessário porque o resultado visado pela lei dificilmente poderia ser alcançado através de outros elementos probatórios.

O que permite confirmar o juízo inicialmente sugerido: as medidas legislativas sindicadas são restritivas de direitos fundamentais, mas de forma não excessivamente intrusiva, revelando-se necessárias para atingir o fim público em questão. Isto é, também o teste da necessidade é ultrapassado.

**15.6.3.** Quanto à proporcionalidade em sentido estrito, princípio da proibição do arbítrio ou princípio da justa medida, por último, ela exige, em termos lógicos, a prévia superação dos dois testes que acabámos de tratar. Uma vez ultrapassadas tais exigências, é ainda necessário, para que uma medida possa ser considerada proporcional, a ponderação entre os meios e os fins, pesando «as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim» (GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional...*, cit., p. 270). A proporcionalidade em sentido estrito materializa-se «através de uma *específica* operação de ponderação (em sentido bilateral ou plurilateral)», apesar das enormes dúvidas sobre o que se pondera, sobre o objeto do juízo ponderativo, em suma, em relação ao que é colocado em cada um dos pratos da balança (VITALINO CANAS, *O Princípio da Proibição do Excesso...*, cit., p. 785 e seg.).

Antes de procurarmos fazer tal teste em relação às medidas legais sindicadas, uma nota mais se impõe: como salienta VIEIRA DE ANDRADE a propósito do princípio da proporcionalidade (*Os Direitos Fundamentais...*, cit., p. 285 e seg.), o Tribunal Constitucional deve utilizar, na fiscalização dos limites substanciais ao poder de restrição «um critério geral de *defensabilidade*, em especial quanto à proporcionalidade estrita, considerando inconstitucionais apenas as normas *desrazoáveis*, que constituam uma violação clara do princípio» (sublinhado nosso), pois «[s]ó assim se garantirá uma repartição equilibrada e racional dos poderes constitucionais, tanto mais que o legislador em causa é obrigatoriamente um órgão com legitimidade democrática direta e está constitucionalmente autorizado a restringir aqueles direitos para aquelas finalidades». Exigências suplementares que se tornam particularmente sensíveis em sede de fiscalização abstrata, uma vez que está a ser apreciada, de forma direta e independente da sua aplicação aos casos concretos da vida, a valoração levada a cabo pelo legislador democrático.

Algumas considerações tecidas por Vitalino Canas, a propósito do que considera serem os «acórdãos estruturantes» da jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre a proibição do excesso (com dimensão «doutrinária») fazem especial sentido em relação à proporcionalidade em sentido estrito, reforçando o que vimos de dizer (cfr. *O Princípio da Proibição do Excesso...*, cit., p. 235 e seg.). Assim, a respeito do Acórdão n.º 187/2001, que o Autor apelida como um dos acórdãos «doutrinários» exarados pelo Tribunal em sede de princípio da proporcionalidade (no caso, sobre a restrição da propriedade das

farmácias), destaca «o aprofundamento dos pilares de uma teoria geral de deferência para com o legislador ou da autolimitação judicial» – concretizando este aspeto, designadamente, com referência à possibilidade de o legislador «determinar, dentro do quadro constitucional, a finalidade visada com uma medida legislativa»; as «avaliações *complexas*» que a determinação da «relação entre uma medida, ou as suas alternativas, e o grau de consecução de um objetivo» envolve, podendo depender de tais avaliações complexas «a resposta à questão de saber se uma medida é adequada à finalidade»; e, sobretudo, a circunstância de dever «reconhecer-se ao legislador (...), legitimado para tomar as medidas em questão e determinar as suas finalidades, uma "prerrogativa de avaliação" ou um "crédito de confiança", na apreciação, por vezes difícil, da adequação da medida para atingir a intensidade de satisfação por ele próprio fixada»; bem como que «o Tribunal não deve *substituir* uma sua avaliação da relação, social e economicamente complexa, entre o teor e os efeitos das medidas, à que é efetuada pelo legislador», não devendo as controvérsias geradoras de dúvida sobre tal relação «salvo *erro manifesto* de apreciação (...), ser resolvidas contra a posição do legislador».

Ora, afigura-se evidente a inexistência de um desequilíbrio ostensivo entre o controlo dos mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal – e com potencial para, pelo menos hipoteticamente, conduzirem a práticas de elisão ou de evasão fiscal – e a obrigatoriedade de os intermediários, no caso quando advogados, estarem obrigados a comunicar tais mecanismos à AT, prevalecendo tais obrigações de comunicação sobre o dever de sigilo a que, legal ou contratualmente, estejam obrigados. Não há, em termos de “justa medida”, qualquer evidência de desproporção, uma razão mais para respeitar as soluções plasmadas pelo legislador nas normas sob fiscalização.

**15.7.** A finalizar o exame da específica restrição dos direitos à reserva da intimidade da vida privada e do sigilo da correspondência à luz do princípio da proporcionalidade, impõe-se carrear ainda duas notas mais no sentido de reforçar a inexistência de uma violação a este princípio.

A primeira das quais foi insinuada na parte final do último ponto, reportando-se à necessidade de respeitar as opções do legislador democrático e aos limites que sempre se colocam ao Tribunal Constitucional no seu juízo de fiscalização, ainda mais proeminentes em processos de fiscalização abstrata. Como sublinha VIEIRA DE ANDRADE, a propósito do «*grau de fiscalização judicial* da constitucionalidade substancial das leis, designadamente pelo Tribunal Constitucional», «a autorização constitucional para a *restrição confere ao legislador um certo espaço próprio de avaliação e de decisão*, sujeito fundamentalmente a um controlo de *defensabilidade* pelo juiz» (cfr. *Os Direitos Fundamentais...*, cit., p. 272; sublinhado nosso).

Como tal, convocando também aqui o princípio da separação de poderes constitucionalmente plasmado no artigo 111.º da Lei Fundamental, o Tribunal Constitucional não tem legitimidade para, *em abstrato*, sobrepor a sua ponderação de bens e interesses à de um legislador a quem, também por estar democraticamente legitimado, compete a prerrogativa de realizar tal ponderação em abstrato, ela mesma a essência da atividade político-legislativa.

A segunda nota reporta-se ao facto de, na ponderação efetuada pelas normas sindicadas, não se evidenciar uma prevalência absoluta do bem “sistema fiscal” (eventualmente articulado com a satisfação das necessidades financeiras do Estado e a repartição justa dos rendimentos e da riqueza) sobre o bem “sigilo profissional” dos advogados. Pelo contrário, como terá ficado suficientemente demonstrado, as soluções sujeitas ao exame deste Tribunal,

tudo ponderado, revelam uma adequação racional e sustentável dos interesses em presença.

Por tudo o que fica exposto, entendemos não se verificar uma violação do princípio da proporcionalidade na restrição dos direitos fundamentais levada a cabo pelo legislador.

#### **16. Afastamento do argumento da violação do direito à não autoincriminação**

Para que o percurso argumentativo fique completo, em termos da não inconstitucionalidade das normas sindicadas, não é suficiente a demonstração da proporcionalidade da restrição – ou das restrições – operadas por tais normas, nos termos descritos. Na verdade, pode ainda ser invocado o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, traduzindo o direito ou prerrogativa à não autoincriminação, como decorrência do princípio da presunção da inocência – razão pela qual não podemos nem devemos eximir-nos à respetiva análise. É o que faremos de seguida.

Como este Tribunal já teve ocasião de salientar, com larga sustentação doutrinal (cfr. Acórdão n.º 298/2019, 11.),

«[a] Constituição não consagra *expressis verbis* o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, mas tal não impede o seu reconhecimento como um princípio constitucional implícito a que corresponde um direito fundamental não escrito».

Esclarecendo o Tribunal, noutro local do mesmo Acórdão (10.):

«[o] princípio do *nemo tenetur* visa, pois, assegurar a *autodeterminação* do arguido na condução da sua defesa no processo e, nessa medida, a garantia da sua posição enquanto *sujeito processual*. O respetivo conteúdo material é depois assegurado mediante a imposição de deveres de esclarecimento ou de advertência e pela nulidade das provas proibidas em virtude de terem sido obtidas mediante a colaboração involuntária do arguido em consequência do uso ilegítimo de meios coercivos ou de meios enganosos».

E, ainda (11.):

«[o] princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* é, na verdade, uma marca irrenunciável do processo penal de estrutura acusatória, visando, como mencionado, garantir que o arguido não seja reduzido a mero objeto da atividade estadual de repressão do crime, devendo antes ser-lhe atribuído o papel de verdadeiro sujeito processual, armado com os direitos de defesa e tratado como presumivelmente inocente. Daí que para proteção da autodeterminação do arguido, este deva ter a possibilidade de decidir, no exercício de uma plena liberdade de vontade, qual a posição a tomar perante a matéria que constitui o objeto do processo».

Recorrendo ainda à jurisprudência plasmada neste Acórdão n.º 298/2019 (11.):

«os direitos ao silêncio e à não autoincriminação devem considerar-se incluídos nas garantias de defesa próprias do processo penal (artigo 32.º, n.º 1, da Constituição; cf. também os Acórdãos n.ºs 695/95, 461/2011 e 340/2013), não deixando estes direitos processuais de proteger mediata ou reflexamente a dignidade da pessoa humana e outros direitos fundamentais com ela conexos, como sejam os direitos à integridade pessoal, ao livre desenvolvimento da personalidade e à privacidade, não se revelando

necessário, para sustentar o acolhimento constitucional, o recurso a parâmetros mais genéricos ou distantes como o direito ao processo equitativo (artigo 20.º, n.º 4, da Constituição) ou à presunção de inocência (artigo 32.º, n.º 2, da Constituição)».

Mas mais do que caracterizar o princípio, direito ou prerrogativa agora chamado à colação – cujo conteúdo passa, no essencial e como vimos, pela garantia de que «ninguém pode ser *coativamente* obrigado a contribuir *ativamente* para a sua própria condenação em processo criminal» (COSTA ANDRADE, «*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*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Volume LVII, Tomo I, 2014, p. 416; sublinhado nosso) – importa, para os efeitos do presente acórdão, delimitar o seu âmbito de aplicação. Trata-se de um instituto próprio do *processo penal* e, por isso mesmo, ele pouco terá a ver com o conteúdo das normas fiscalizadas.

Isto na medida em que as obrigações declarativas que constituem o cerne do pedido de constitucionalidade em apreço referem-se a factos que não são ilícitos – uma vez que estamos perante factos ou atos de conceção, comercialização, organização, aplicação ou administração de mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, isto é, em última análise atos de planeamento fiscal; ou atos que, sendo ilícitos (na medida em que as operações de planeamento fiscal, ao resvalarem para a elisão ou evasão fiscal, podem implicar a prática de ilícitos criminais, v. g. o branqueamento de capitais), ainda não ocorreram. Ainda que a lei disponha de um Capítulo relativo ao «Regime sancionatório» (o capítulo V, onde se integram os artigos 19.º a 21.º) trata-se de ilícitos contraordenacionais, originados pela falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal, à AT, das comunicações exigidas, de omissões ou inexatidões relativas às informações prestadas, que constituem contraordenações *tributárias* às quais, por isso mesmo, é aplicável o Regime Geral das Infrações Tributárias.

E nem sequer faz sentido argumentar com a aplicação subsidiária do Código de Processo Penal – por remissão daquele Regime Geral para o Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, que por sua vez remete para o Código de Processo Penal – porque não são estas normas sancionatórias que estão em causa no pedido formulado pela Senhora Provedora de Justiça.

Assim, são totalmente pertinentes as considerações feitas por Costa Andrade, articuladas com a jurisprudência deste Tribunal, quando salienta que o direito tributário e o direito processual penal são «[d]ois ordenamentos jurídicos animados de intencionalidade axiológica diferente, prossequindo fins e interesses diferentes, mobilizando diferentes arsenais de meios de intromissão e coerção» (COSTA ANDRADE, «*Nemo Tenetur...*», cit., p. 413), bem como as «exigências, aparentemente antinómicas e irreconciliáveis, do direito tributário e do direito penal. O direito tributário a fazer impender sobre o contribuinte um dever geral de colaboração e de verdade. Obrigando o contribuinte a comunicar às autoridades tributárias todos os factos fiscalmente relevantes», enquanto que «o direito processual penal assegura ao arguido o mais consistente e irredutível *privilege against self-incrimination*, não podendo, em nenhum caso, ser coagido a contribuir ativamente para a sua condenação» (*ob. cit.*, p. 427 e seg.). Pelo que, em relação ao *nemo tenetur* em particular, sublinha não ser função deste «sentar o contribuinte do cumprimento dos seus deveres tributários», pois ele «só protege “contra a coerção no sentido da auto-

acusação e de uma condenação criminal assente” na colaboração ativa do arguido *coativamente* imposta» (p. 422).

De sublinhar que estas considerações foram reiteradas por Costa Andrade – agora nas vestes de Conselheiro Presidente deste Tribunal – em declaração de voto aposta ao Acórdão n.º 298/2019, na qual reitera a importância de «perspetivar o *nemo tenetur* como uma figura ou instituto do processo penal – e operados os ajustamentos devidos, dos demais processos sancionatórios – que em nada é tocado pelo cumprimento das obrigações de colaboração/verdade que o moderno direito tributário faz impender sobre o contribuinte (...) (sublinhados nossos).

Em conclusão, os problemas associados ao privilégio contra a autoincriminação só se colocam no âmbito processual-penal pelo que, também na situação em apreço se pode e deve contrapor esta figura ou instituto próprio do processo penal ao cumprimento de obrigações de colaboração (no caso, de declaração ou comunicação) que as normas sindicadas fazem impender sobre o contribuinte e, no que nos interessa, sobre o intermediário. A finalidade das obrigações subjacente às normas fiscalizadas é preventiva, de modo que, por definição, não se coloca o problema da autoincriminação. Não é processo penal que está em causa, razão pela qual a figura que aqui convocámos deve ser afastada da equação, não sendo também possível sustentar um juízo de inconstitucionalidade das normas sindicadas na sua base.

17. Por todas as razões supra expostas, nenhuma das normas sindicadas – contidas no n.º 2 do artigo 10.º, no n.º 4 do artigo 13.º e no n.º 1 do artigo 14.º, todos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho – padece de inconstitucionalidade, por não implicarem violação dos parâmetros de constitucionalidade suscitados no pedido, nem qualquer outro, tendo também em conta a imperiosa interpretação conforme com o DUE das normas sindicadas e dos preceitos constitucionais pertinentes.

### III. Decisão

Pelo exposto, o Tribunal Constitucional decide não declarar a inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 10.º, do n.º 4 do artigo 13.º e do n.º 1 do artigo 14.º, todos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

Lisboa, 11 de julho de 2024 - *José Eduardo Figueiredo Dias* - *José Teles Pereira* (apresentei declaração) - *Rui Guerra da Fonseca* (vencido nos termos da declaração em anexo) - *Joana Fernandes Costa* (vencida, conforme declaração em anexo) - *Afonso Patrão* (vencido, nos termos da Declaração em anexo) - *Gonçalo Almeida Ribeiro* (subscrevo a declaração de voto do Senhor Conselheiro José Teles Pereira).

Atesto o voto de conformidade dos Senhores Conselheiros *Maria Benedita Urbano* e *Carlos Carvalho*, que remetem para a declaração de voto do Senhor Conselheiro *Teles Pereira*; da Senhora Conselheira *Mariana Canotilho*, que apresenta declaração; e do Senhor Conselheiro *António de Ascensão Ramos*, estes senhores conselheiros participaram por meios telemáticos.

O Senhor Conselheiro Presidente, *José João Abrantes*, deu o seu voto de conformidade, não assinando por estar ausente.

O Senhor Conselheiro *João Carlos Loureiro*, que participou por meios telemáticos, votou vencido, nos termos da declaração junta.

*José Eduardo Figueiredo Dias*

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Voto a decisão e a esmagadora maioria das considerações constantes da fundamentação. Divirjo, todavia, das passagens do acórdão nas quais o princípio da interpretação conforme ao DUE aparece como que descontextualizado da projeção do princípio da cooperação leal (artigo 4.º, n.º 3, do TUE). Expressei a razão desta divergência na declaração de voto, que, conjuntamente com outros colegas, subscrevi no Acórdão n.º 268/2022.

*José António Teles Pereira*

Vencido.

No essencial, acompanho as razões invocadas pela Senhora Provedora de Justiça no seu requerimento de fiscalização da constitucionalidade, muito embora, no tocante à violação do artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) situasse o parâmetro especificamente no seu n.º 2, e não no n.º 4. Considero, ainda assim, que relevam as seguintes considerações adicionais.

1. A posição da maioria, versada no acórdão, assenta numa conceção a meu ver problemática da relação entre advogado e cliente e, por conseguinte, do sigilo profissional que, não apenas a protege mas também caracteriza. O acórdão assume que os advogados afivelam várias —pelo menos, duas— *máscaras* no relacionamento com os seus clientes, daí retirando consequências ao nível da relativização do dever de sigilo: algumas das atividades exercidas por advogados estariam mais próximas e outras mais distantes do núcleo da função que os mesmos desempenham; e à medida que tal distanciamento se acentua, assim diminuiria a intensidade de justificação e proteção do dever de sigilo.

2. Ora, tal perspetiva é a da advocacia como *atividade*, que não é ignorada nem é irrelevante, aliás, no ordenamento jurídico português infraconstitucional: como é sabido, a Lei n.º 10/2024, de 19 de janeiro, estabelece o regime jurídico dos *atos* de advogados e solicitadores (e antes, por ela revogada, a Lei n.º 49/2004, de 24 de agosto, que definia o sentido e o alcance dos atos próprios dos advogados e dos solicitadores e tipificava o crime de procuradoria ilícita; e não se recuará mais, às alterações por esta lei introduzidas ao Estatuto da Ordem dos Advogados, provindo do Decreto-Lei n.º 84/84, de 16 de março).

3. A meu ver, porém, a proteção que emerge da conjugação dos artigos 20.º, n.º 2, e 208.º da CRP, não é simplesmente da advocacia como somatório de atos próprios do advogado (o que, ademais, deixaria na mão do legislador ordinário a amplitude dessa proteção, ao definir o que é e deixa de ser próprio da atividade profissional em causa). O que tais normas constitucionais protegem é a *relação* entre advogado e cliente, relação essa que não se deixa encapsular pelo seccionamento analítico da atividade em si, conforme a mesma se traduz em “atos” (e que é a parte ou a aparência que o legislador utiliza para diversos fins regulatórios). Essa relação é, acima de tudo, uma relação de confiança entre advogado e cliente; e é essa confiança que o sigilo profissional funcionalmente protege, mais do que um “acobertamento”

do cliente. A confiança que caracteriza esta relação constitui uma emanção tanto da dignidade humana quanto da solidariedade (artigo 1.º da CRP). E não se salte apressadamente para um qualquer abuso recorrente da invocação de tais princípios: o advogado “sujeito” daquela relação —e não imediatamente os seus atos próprios— é a primeira proteção do seu cliente frente ao sistema estadual de “*enforcement*”, que pode ser agressivo senão mesmo violento para com o indivíduo desacompanhado (e, *mutatis mutandis*, para as pessoas coletivas).

4. Independentemente das vinculações de Direito da União Europeia envolvidas no caso dos autos (designadamente, quando estejam envolvidos “mecanismos transfronteiriços”) e do que elas implicam ou implicariam, considerando os aspetos meramente internos na disponibilidade do legislador nacional, a degradação total do sigilo profissional que as normas sindicadas importam coloca em causa o âmago da relação entre advogado e cliente. Desde logo, numa perspetiva formal/procedimental, não se exige a intervenção de nenhum terceiro imparcial na apreciação da justificação da quebra do sigilo profissional. Pelo contrário, a informação relevante é para ser revelada a um sujeito parcial, a administração fiscal (parcial porque prossegue finalidades próprias e é quanto a essas mesmas finalidades que toma partido, pese embora o princípio da imparcialidade que sobre ela impende, mas que tem outros significados; imparcialidade implicaria, aqui, “terceiridade”). Por outro lado, de um ponto de vista substantivo, um regime como o das normas objeto do presente pedido de fiscalização da constitucionalidade é suscetível de provocar um “*chilling effect*” indesejável na procura de advogado, por receio de ver reveladas informações, ou até de manipulação daquela mesma relação, apresentando o cliente o seu assunto de modo a fazê-lo integrar-se numa categoria de situações abrangidas pelo sigilo, vindo depois a verificar-se que assim não é, com consequências dramáticas para a relação entre advogado e cliente (e porventura especialmente dramáticas até para o primeiro destes).

5. Dir-se-á que a complexidade das operações ou mecanismos envolvidos sugere uma sofisticação dos sujeitos envolvidos que permite, com um alto grau de confiabilidade, afirmar a sua imunidade a tal “*chilling effect*”. Mas ainda que assim seja, o argumento prova demais. Nos pressupostos de tal raciocínio, mecanismos ou operações meramente internas sugerem uma sofisticação menor. Por outro lado, não é apenas relativamente a tais sujeitos que o problema do “*chilling effect*” se coloca, mas antes relativamente a todos os potenciais clientes de advogados, pelo menos em matérias tributárias, até aos menos sofisticados (que, aliás, quanto menos o forem, mais estão sujeitos a tal efeito). Não pode ignorar-se que existe uma forte dimensão de garantia institucional na relação entre advogado e cliente, caracterizada pelo sigilo profissional.

6. As finalidades em face das quais há que ponderar tais efeitos negativos, para efeitos de aferição da proporcionalidade das restrições, não são certas, aliás. O horizonte do combate à ilicitude fiscal (permita-se a expressão mais genérica) é, evidentemente, relevante e constitucionalmente atendível. Mas nas situações abrangidas pelas normas fiscalizadas, nem sempre tal se verificará, pelo que há de ser a respetiva prevenção que pode assumir-se como justificação constante e não meramente eventual. Por outro lado, a sustentação do “Estado fiscal” e suas declinações é também uma finalidade constitucionalmente estruturante e, nessa medida, justificante em geral. Mas, pergunta-se, legitimante da afetação da relação entre advogado e cliente que a CRP protege e sobre a qual faz assentar a proteção de direitos fundamentais, designadamente por via das várias dimensões do artigo 20.º da CRP?

7. Do ponto de vista do teste da *necessidade* no âmbito da verificação da proporcionalidade, pode perspetivar-se uma medida alternativa,



pelo menos: a da comunicação prévia à administração fiscal de “mecanismos”, ao menos meramente internos, que advogados “intermediários” pretendam oferecer aos seus potenciais clientes, ainda que isso possa implicar uma revisão do conceito legal de “mecanismo comercializável” conforme a Lei n.º 27/2020, de 21 de julho o estabelece. Vistos estes mecanismos como produtos comerciais, tal não seria sem paralelo com outros regimes jurídicos que exigem a verificação por parte de entidades reguladoras da juridicidade de produtos financeiros antes da sua disponibilização no mercado. Sem prejuízo da imperiosidade de uma conformação legal que assegurasse a sua não contrariedade com outras normas constitucionais, uma solução desse tipo não colocaria, por natureza, problemas de constitucionalidade a respeito do sigilo profissional em face do disposto em qualquer segmento do artigo 20.º da CRP, nem tão-pouco frente a qualquer dos demais parâmetros de constitucionalidade que figuram no requerimento da Senhora Provedora de Justiça (na nossa Constituição, artigo 26.º, n.º 1: direito à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar; artigo 34.º, n.º 1: sigilo das comunicações entre o advogado e os seus clientes).

8. De resto, (i) ante uma certa fluidez ou indefinição dos objetivos da medida legislativa em apreço (que são empiricamente alcançáveis, mas nem por isso facilitam uma identificação de finalidades específicas para efeitos de ponderação numa ótica constitucional), (ii) e tendo em conta que uma alternativa daquele tipo alguma eficácia certamente teria, e, sobretudo (iii) não importaria afinal qualquer restrição de direitos protegidos pelas normas constitucionais aqui erigidas em parâmetros de controlo (sem prejuízo de necessidade de acautelar o respeito por outros): então a medida em apreço não passa o teste da necessidade.

*Rui Guerra da Fonseca*

## DECLARAÇÃO DE VOTO

1. Vencido. Considero serem inconstitucionais as normas que impõem ao advogado a comunicação à Autoridade Tributária de factos sob sigilo profissional, de forma absoluta e sem recurso a qualquer mediação ou autorização, por restringirem desproporcionadamente o direito fundamental a um processo equitativo (n.º 4 do artigo 20.º da Constituição) e a garantia do segredo profissional do advogado (ínsita no artigo 208.º da Constituição).

2. Antes de mais, estando as normas fiscalizadas no âmbito de aplicação do direito da União Europeia — e, por isso, submetendo-se à Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (CDFUE), nos termos do seu artigo 51.º — não creio que estejam de acordo com o padrão jusfundamental europeu tal como foi *clarificado* pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

Com efeito, no Acórdão *Ordre van Vlaamse Balies* de 2022 (C-694/20), o TJUE debruçou-se sobre a norma da diretiva DAC6 nos termos da qual, quando a lei nacional dispense os advogados da obrigação de comunicação à administração tributária de informações sujeitas a sigilo profissional, o advogado deve notificar *o próprio contribuinte* ou *outro intermediário* para que sejam estes a cumprir a obrigação de comunicação à administração fiscal (n.º 5 do artigo 8.º-AB). Ora, o dever de notificar *qualquer outro intermediário que não o cliente* foi tido como contrário à CFDUE (§ 59): «o artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16 alterada viola o direito ao respeito das comunicações entre o advogado e o seu

cliente, garantido pelo artigo 7.º da Carta, na medida em que prevê, em substância, que o advogado intermediário, sujeito ao sigilo profissional, está obrigado a notificar qualquer outro intermediário que não seja seu cliente das suas obrigações de comunicação”. O que acarreta necessariamente a *mesma conclusão*, até por maioria de razão, quando esteja em causa similar participação à *própria administração tributária* (e não a outro intermediário para o fazer).

Porque assim é, impunha-se ao Tribunal Constitucional maximizar o efeito útil do direito da União Europeia, interpretando os parâmetros nacionais em consonância com o critério jusfundamental europeu (Acórdão n.º 268/2022). Ao não o fazer, esta decisão de conformidade constitucional pode vir a ser esvaziada pela impossibilidade de aplicação das normas fiscalizadas aos casos concretos, com fundamento na sua incompatibilidade com regras europeias dotadas de efeito direto (primeira parte do n.º 4 do artigo 8.º da Constituição).

3. A posição que fez maioria assenta em uma interpretação *restritiva* das normas fiscalizadas, segundo a qual a obrigação de comunicar factos à administração tributária não abrange o advogado *quando atua como advogado*. Defende-se, no fundo, que a atividade abrangida pela obrigação de comunicação não é advocacia *em sentido próprio*; sustentando-se que «O advogado, enquanto intermediário, não atua na defesa de um cliente, mas antes no de alguém que concebe, comercializa, organiza ou disponibiliza para aplicação ou administra a aplicação de um mecanismo a comunicar», não estando «em causa a defesa do cliente, nem o aconselhamento jurídico, nem tão-pouco o exercício do mandato», tratando-se antes de atividade em que «não estão a trabalhar como profissionais do foro, nem como especialistas do direito, mas antes como profissionais – que tanto podem ser advogados, economistas, gestores, informáticos, entre muitas outras especialidades – que se ocupam da conceção, comercialização, organização ou disponibilização para aplicação ou, ainda, da administração da aplicação de um determinado mecanismo» (ponto 15.2. da fundamentação).

Distancio-me desta conclusão.

Em primeiro lugar, porque mesmo que o legislador nacional houvesse plasmado uma definição de *intermediário* mais estrita do que a da diretiva, a noção legal abrange atuações que constituem *atos próprios do advogado* (artigo 4.º da Lei n.º 10/2024, de 19 de janeiro). Basta pensar na situação em que alguém desenha um mecanismo de planeamento fiscal e procura um advogado para obtenção de aconselhamento jurídico sobre a forma de ultrapassar um dado obstáculo de que se apercebeu: o advogado *atua enquanto advogado*, estando ao abrigo do dever de sigilo profissional; e fica abrangido pela obrigação de comunicação, pois *organizou ou concebeu o mecanismo*.

De resto, a prova de que assim é radica na circunstância de as normas fiscalizadas (artigos 13.º e 14.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho) apenas se aplicarem às situações *cobertas pelo dever legal de sigilo*; ora, se se tratasse de atividades em que o advogado não atua *como advogado*, não seria aplicável o dever de segredo profissional, que está limitado às informações obtidas *no exercício da advocacia* (artigo 92.º do Estatuto da Ordem dos Advogados).

Em segundo lugar, porque a interpretação restritiva preconizada pela maioria — sustentada exclusivamente na norma da alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 26/2020 — desconsidera o disposto no n.º 2 do artigo 9.º da mesma lei, que estende a obrigação a «qualquer pessoa que (...) saiba ou possa razoavelmente esperar-se que saiba que se comprometeu a prestar, diretamente ou através de

*outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento na conceção, comercialização, organização ou disponibilização para a aplicação de um mecanismo a comunicar ou que se comprometeu à administração da aplicação de um tal mecanismo»,* o que redundará na abrangência dos advogados que, no exercício da sua profissão, hajam sido consultados na conceção ou organização de um mecanismo a comunicar.

Por fim, porque ainda que a formulação legal pudesse não coincidir totalmente com a definição da diretiva, as obrigações de *cooperação leal* que recaem sobre os tribunais nacionais na fixação do sentido das normas de transposição de uma diretiva implicam que o juiz nacional seja «*obrigado a interpretar o seu direito nacional à luz do texto e da finalidade dessa diretiva*», como forma de garantir o seu efeito útil (Acórdão do TJUE *Marleasing*, de 13.11.1990, proc. 106/89, §7).

4. Por outro lado, considero que o segredo profissional do advogado obtém uma proteção constitucional mais intensa do que aquela que foi reconhecida pela maioria.

Desde logo, o sigilo do advogado tem consagração no artigo 208.º da Constituição, tendendo ao valor da *confiança na justiça*. É o estatuto constitucional do advogado enquanto *agente de justiça* que justifica o seu dever de segredo profissional e é essa a razão pela qual este não pode ser levantado pelo cliente: não se trata de um direito do cliente, mas de uma garantia ao serviço da justiça; um *compromisso para com a sociedade* que não está na disponibilidade do advogado ou do cliente — e que pode mesmo jogar *contra* o cliente, nomeadamente quanto a informações dadas pela parte contrária (cf. ANTÓNIO ARNAUT, *Iniciação à Advocacia*, 7.ª edição, Coimbra Editora, 2003, p. 80). Como conclui a Comissão Nacional da Proteção de Dados no Parecer/2020/1, é o dever de sigilo «*que suporta a relação de confiança entre advogado e cliente e que, nessa medida, garante que todos os membros da nossa comunidade tenham acesso a aconselhamento ou defesa dos seus interesses*», constituindo um direito-dever fundamental, que apenas pode ser restringido nas condições estabelecidas pelo artigo 18.º da Constituição (VITALINO CANAS, “O segredo profissional dos advogados”, *Estudos em Memória do Professor Doutor António Marques dos Santos*, vol. 2, 2005, p. 793).

Em segundo lugar, não posso acompanhar a conclusão segundo a qual o direito a um processo equitativo não é convocado como parâmetro de constitucionalidade *porque ainda não existe qualquer processo judicial* (ponto 12. da fundamentação). Ainda que o artigo 20.º da Constituição se refira a *processo*, daí não decorre que o seu âmbito de proteção fique cingido aos casos em que o processo *já está a decorrer*: ele tem de envolver a proteção da conduta dos agentes da justiça para que, *se vier a haver um processo*, ele seja justo. É isso que explica que as garantias do processo penal (onde a Constituição também fala em *processo* — artigo 32.º da Constituição) funcionem *antes* ou *independentemente* de qualquer processo, como sucede com o direito à não autoincriminação.

O mesmo se passa neste domínio. Obrigando-se o advogado a transmitir às autoridades públicas informações obtidas em consultas jurídicas sujeitas a sigilo profissional, fica em causa o caráter equitativo de um eventual futuro litígio com a administração fiscal, quiçá emergente justamente das informações por esta obtidas à custa da missão do advogado de aconselhamento, defesa e representação do seu cliente.

5. Em face da proteção constitucional do sigilo profissional do advogado, a sua restrição apenas poderia justificar-se para salvaguardar um direito ou interesse constitucionalmente protegido e em estrita obediência ao princípio da proporcionalidade.

Não é o caso.

As normas fiscalizadas impõem aos advogados que atuem como *agentes da administração tributária*, forçando-os quebrar o segredo profissional para comunicar atos lícitos de planeamento fiscal, com o objetivo de alertar o Estado para eventuais lacunas de tributação (considerando n.º 2 da Diretiva DAC6). Isto é, determina-se aos advogados uma conduta que, não fosse esta norma, configuraria *crime de violação de segredo* (artigo 195.º do Código Penal).

Ora, não encontro interesse constitucional com peso bastante para a afetação da confiança dos cidadãos no advogado, que o Estado de Direito garante. Não está em causa a defesa de direitos fundamentais de outrem; nem a investigação de um crime; ou sequer a prática de um ato ilícito: visa-se apenas alertar a administração tributária da pertinência de modificar a incidência da fiscalidade. Há um desequilíbrio insustentável entre os valores protegidos pelo segredo profissional do advogado (a confiança no sistema de justiça e o direito fundamental a um processo equitativo) e o objetivo perseguido (a eficiência da máquina fiscal).

Mas ainda que assim não fosse, o modelo de afetação do sigilo é manifestamente desproporcionado, indo muito além daquele que o legislador estabeleceu para investigação da prática de crimes ou para a defesa de direitos e interesses legítimos: ali, previu-se uma *dispensa de sigilo*, um *levantamento do segredo* subordinado a uma decisão quanto à sua essencialidade para o caso concreto (n.º 4 do artigo 92.º do Estatuto da Ordem dos Advogados; n.º 3 do artigo 135.º do Código de Processo Penal). Diferentemente, as normas fiscalizadas impõem uma *atividade delatora dos advogados*, de *motu proprio*, em violação da confiança neles depositada e sem qualquer mediação.

Ora, é este o reduto da proporcionalidade (LOPES CARDOSO, “O segredo profissional na advocacia e a proposta da directiva sobre branqueamento de capitais”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 60, 2000, p. 1471): há um contraste categórico entre uma *dispensa de segredo* concretamente autorizada; e a *obrigação de comunicar informações sob segredo profissional*, que faz impender sobre os advogados o dever de denunciar os seus clientes quanto a factos conhecidos no exercício da profissão.

Razão pela qual, em meu juízo, ocorre uma restrição manifestamente desproporcionada, porque desequilibrada, dos direitos fundamentais em causa, em violação do n.º 2 do artigo 18.º, do n.º 4 do artigo 20.º e do artigo 208.º, todos da Constituição.

*Afonso Patrão*

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei pela declaração de inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 10.º, do n.º 4 do artigo 13.º e do n.º 1 do artigo 14.º, todos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho. Sem prejuízo do reconhecimento da margem de liberdade de conformação do legislador, entendo que estamos perante uma violação do princípio da proibição do excesso. Por razões de brevidade, não aprofundarei aqui outras questões, como, por exemplo: a) em sede de <sup>[1]</sup> râmetro de controlo, a não convocação do artigo 47.º, n.º 1, da Constituição, bem como

a pertinência<sup>[2]</sup> ou não, do artigo 208.º (Patrocínio forense) da nossa lei fundamental<sup>[2]</sup>; b) a eventual relevância do princípio da não autoincriminação, sendo que a posição sustentada neste acórdão sobre o tema não é pacífica, não havendo na Lei n.º 26/2020<sup>[3]</sup> e 21 de julho, nenhum preceito semelhante ao artigo 3.º, n.º 5, da lei italiana<sup>[3]</sup>.

É indubitável que combater o chamado planeamento fiscal agressivo<sup>[4]</sup> é um desiderato essencial, num tempo em que a globalização e a digitalização têm contribuído para a erosão da base tributária, pondo em causa a capacidade de os Estados garantirem prestações de qualidade, nomeadamente no domínio da socialidade. A equidade do sistema fiscal é um objetivo fundamental, num quadro de profundas diferenças internas e no plano internacional e supranacional. Em termos de tributação do rendimento, entre nós, a carga fiscal que atinge os rendimentos<sup>[5]</sup> do trabalho e das pensões é uma prova de problemas ao nível da equidade<sup>[5]</sup>, abrindo a ponte para os caminhos de reação à erosão<sup>[6]</sup> de bases e transferência de lucros (BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*)<sup>[6]</sup>.

Uma das vias essenciais passa pela procura de soluções no plano do direito internacional e do direito da União Europeia, designadamente pelo estabelecimento de mecanismos de cooperação entre ad<sup>[7]</sup>ministrações tributárias (com destaque para a troca automática de informações<sup>[7]</sup>) e de obrigações de comunicação. Sublinha-se o papel da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento (OCDE), que, no caso, criou um quadro que se reflete também na solu<sup>[8]</sup>ção adotada na Diretiva. O combate a<sup>[9]</sup> chamado planeamento fiscal agressivo<sup>[10]</sup> (um verdadeiro «conceito-chapéu»<sup>[9]</sup>, utilizado de forma diferenciada<sup>[10]</sup>, num espetro que não se limita à elisão fiscal) levou à afirmação de instrumentos de reação, substantivos (como a cláusula geral antiabuso) e, o que interessa especialmente neste caso, procedimentais<sup>[11]</sup>, obrigações de comunicação ou reporte, na esteira do previsto na Ação 12<sup>[11]</sup>). Este combate inscreve-se também numa linha de transparência, com relevância no funcionamento da democracia, nomeadamente no combate à corrupção.

Contudo, sendo a União uma comunidade de direito e as Partes Estados de direito, o necessário reforço dos mecanismos de controlo não pode ser feito de qualquer modo, nomeadamente em violação do princípio da proibição do excesso. Nesta avaliação, não se olvida a vinculação multiparamétrica do legislador nacional, ou seja, à Constituição da República Portuguesa, mas também em sede de direito internacional e de direito da União Europeia. Parto de uma interpretação aberta do nosso texto fundamental. Como sintetizei em Declaração de Voto no Acórdão n.º 800/2023: «Ao Tribunal Constitucional compete a defesa da CRP, mas fá-lo, na linha de uma tradição nacional de consideração de outros ordenamentos (também estrangeiros – na formulação háberliana, a comparação é um elemento interpretativo) e tendo presente a «amizade jus-internacional» e a opção pela integração europeia que conforma a nossa lei fundamental, através de um diálogo que toma a sério os diferentes parâmetros relevantes e as contribuições jurisprudenciais, nomeadamente do TJUE [Tribunal de Justiça da União Europeia] e do TEDH (Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, agora rebatizado dos Direitos Humanos) e de outros tribunais constitucionais, sobretudo os daqueles pe<sup>[12]</sup> que, há muito, contribuem para o enriquecimento da nossa cultura jurídica»<sup>[12]</sup>.

Nesta análise tendo como referente central o princípio da proibição do excesso, propõe-se o seguinte roteiro:

a) começa-se por abordar o dever de e o direito ao sigilo profissional (1.), consid<sup>[13]</sup>ando a Diretiva (UE) 2018/822 (DAC6 – *Directive of Administrative Cooperation*)<sup>[13]</sup> e a legislação, em especial a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho

(1.1.), e a sua tutela no que toca aos advogados em tempos de especialização e complexificação (1.2.);

b) procede-se depois ao tratamento do problema nuclear que consiste em saber se o dever de comunicação de mecanismos de planeamento fiscal à Autoridade Tributária e Aduaneira previsto para o intermediário (no caso, advogado) obrigado ao sigilo, ainda que a título subsidiário (isto é, se o contribuinte relevante o não fizer), viola ou não a Constituição, tendo como fio condutor o princípio da proibição do excesso (2.). Neste ponto, percorrem-se três etapas: questão da equivalência das alternativas menos «ingerentes» em termos jusfundamentais (2.1.); breve consideração de caminhos de transposição da Diretiva, comparando-os com a Lei n.º 26/2020 (2.2.); resposta a um argumento do aresto, que, embora reconhecendo a existência de meios menos «onerosos» em sede de direitos, liberdades e garantias, entende que, contudo, há «especificidades» (3) – «administrativas» (3.1.), «jurídicas» (3.2.) e «estruturais» (3.3.) – do sistema fiscal português que impediriam a adoção dessa via, tendo presente o «grau de eficácia» requerido.

## I – Proibição do excesso

Em relação ao princípio da proibição do excesso (proporcionalidade em sentido amplo ou lato) –, concordo que não há problemas quer quanto à legitimidade do fim prosseguido quer no que toca à adequação. Na censura ao caminho trilhado pelo legislador nacional, a questão pode ser discutível no plano da necessidade (exigibilidade) ou ao nível da proporcionalidade em sentido restrito. Embora em termos jurisprudenciais se encontrem decisões<sup>[14]</sup> que se equaciona a violação cumulativa de ambos os (sub)princípios<sup>[14]</sup>, acolhe-se a dogmática dominante (sublinhada no próprio aresto) segundo a qual se se diagnosticar uma violação do princípio num nível não se passará ao seguinte (o chamado «modelo sequencial»<sup>[15]</sup>), sem prejuízo de, para quem entenda que aqui não se põem problemas em termos de exigibilidade, ainda restaria o crivo da «justa medida» (proporcionalidade em sentido restrito).

No acórdão, sustenta-se que não há lugar a uma violação do princípio da proibição do excesso a partir de dois argumentos, a saber:

a) Em primeiro lugar, do ponto de vista do dever de sigilo dos advogados, estaríamos perante atividades meramente periféricas («marginais») em relação ao exercício da profissão;

b) Em segundo lugar, ainda que reconhecendo a existência de restrição jusfundamental, entende-se, em sede de teste de necessidade ou exigibilidade, que, apesar de haver medidas menos ingerentes, estas alternativas não seriam equivalentes, atentas as «especificidades» do sistema fiscal português.

### 1. Dever de e direito ao sigilo profissional

Quanto a este ponto, proceder-se-á em dois passos:

a) Por facilidade de leitura, sintetiza-se brevemente a questão do sigilo tal como resulta da Diretiva (UE) 2018/822 e, em particular, da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho;

b) Depois, considera-se a tutela em termos jusfundamentais, a partir da Constituição da República, mas tendo também presente o quadro do direito europeu. Face à vasta paleta de soluções de planeamento fiscal, questiona-se expressamente, nomeadamente no que toca a mecanismos complexos e desenhados à medida, num tempo de advocacia altamente especializada, se estamos perante uma atividade meramente periférica.

## 1.1. Sigilo profissional do advogado: entre a Diretiva e a Lei

A Diretiva (UE) 2018/822, entre outras alterações, aditou um ponto 21 ao artigo 3.º da Diretiva 2011/16/UE, definindo intermediário como

«qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar. Também significa qualquer pessoa que, tendo em conta os factos e circunstâncias pertinentes e com base na informação disponível e nos conhecimentos e competências relevantes necessários para prestar esses serviços, saiba ou possa razoavelmente esperar-se que saiba que se comprometeu a prestar, diretamente ou através de outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento no que diz respeito à conceção, comercialização, organização ou disponibilização para a aplicação ou à administração da aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar. Qualquer pessoa tem o direito de contrapor provas de que essa pessoa não sabia ou que não podia razoavelmente esperar-se que soubesse que essa pessoa estava envolvida num mecanismo transfronteiriço a comunicar. Para esse efeito, uma pessoa pode fazer referência a todos os factos e circunstâncias pertinentes, bem como à informação disponível e aos seus conhecimentos e competências relevantes. Para ser um intermediário, uma pessoa deve preencher, pelo menos, uma das seguintes condições adicionais: a) ser residente, para efeitos fiscais, num Estado-Membro, b) ter um estabelecimento estável num Estado-Membro através do qual são prestados os serviços relacionados com o mecanismo, c) estar constituída num Estado-Membro ou ser regida pela legislação de um Estado-Membro, d) estar registada junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços <sup>1</sup> natureza jurídica, fiscal ou de consultoria num Estado-Membro» <sup>[16]</sup>.

Também na mesma Diretiva (2018/822), pertinente para a questão do sigilo protegido, que abraça quem for tutelado por essa via na ordem jurídica nacional (não se limitando aos advogados), lê-se no Considerando n.º 8 que:

«A fim de assegurar o bom funcionamento do mercado interno e evitar lacunas no quadro normativo proposto, a obrigação de comunicação deve ser 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 a comunicar, bem como àqueles que prestam assistência ou aconselhamento. Convém não ignorar que, em certos casos, não seria exequível impor a obrigação de comunicação a um intermediário devido a um dever de sigilo legalmente protegido ou no caso de não existir qualquer intermediário, em virtude de, por exemplo, o contribuinte conceber e utilizar um mecanismo. Será, pois, essencial que, nessas circunstâncias, as autoridades fiscais não percam a oportunidade de receber informações sobre mecanismos fiscais potencialmente relacionados com o planeamento fiscal agressivo. Por conseguinte, nesses casos, será necessário transferir a obrigação de comunicação para o contribuinte que beneficia do mecanismo».

E aditou-se <sup>[17]</sup> um artigo 8.º-AB (Âmbito de aplicação e condições relativas à troca automática de informações obrigatória sobre mecanismos transfronteiriços a comunicar) com o seguinte teor, naquilo que nos importa:

«5. Cada Estado-Membro pode tomar as medidas necessárias para dispensar os intermediários da apresentação de informações sobre um mecanismo transfronteiriço a comunicar se a obrigação de apresentação de informações violar um dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do

direito nacional desse Estado-Membro. Nessas circunstâncias, cada Estado-Membro toma as medidas necessárias para exigir que esses intermediários notifiquem, sem demora, qualquer outro intermediário ou, na inexistência deste intermediário, o contribuinte relevante das suas obrigações de apresentação de informações nos termos do n.º 6. Os intermediários só podem ter direito a uma dispensa ao abrigo do primeiro parágrafo na medida em que operem dentro dos limites do direito nacional aplicável que regula as suas profissões.

6. Cada Estado-Membro toma as medidas necessárias para exigir que, caso não haja intermediário ou o intermediário notifique o contribuinte relevante ou outro intermediário da aplicação de uma dispensa nos termos do n.º 5, a obrigação de apresentar informações relativas a um mecanismo transfronteiriço a comunicar incumbe ao outro intermediário notificado ou, na inexistência deste intermediário, ao contribuinte relevante».

Na transposição portuguesa da Diretiva – Lei n.º 26/2020, de 21 de julho –, estabeleceu-se uma dispensa da obrigação de comunicar [18] título principal nas hipóteses de existência de sigilo (legal ou contratual) [19], mas também [19] dever subsidiário de reportar à Autoridade Tributária e Aduaneira [19]. Na verdade, o diploma estatui que, na hipótese de o intermediário estar obrigado a sigilo, deve notificar o contribuinte relevante [20] dever que sobre ele impende de comunicação à administração tributária [20]. Este tem de o informar, no prazo de 30 dias seguidos, do cumprimento desse dever, enviando ao intermediário o respetivo comprovativo de submissão da declaração [21]. Na ausência desta comunicação, cabe-lhe [22] o substituir-se ao contribuinte relevante, tendo 10 dias seguidos para o fazer [22], prevalecendo

«[o] cumprimento das obrigações de comunicação a que estão adstritos os intermediários e os contribuintes relevantes sobre o dever de sigilo a que, legal ou contratualmente, os mesmos estejam [23] obrigados, não podendo este ser por eles invocado no âmbito da presente lei».

No que ora nos importa tendo presente o pedido, centrado na avaliação constitucional desta opção legislativa face à tutela do sigilo profissional do advogado, a solução portuguesa de transferência da obrigação de comunicação para o contribuinte relevante evitou os escolhos da via (prevista na Diretiva) adotada, por exemplo, na Bélgica (intermediários dispensados da obrigação de comunicação, por causa do sigilo profissional, teriam de notificar outro intermediário) e que mereceu a censura do Tribunal de Justiça da União Europeia nos termos referidos no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção [24]), de 8 de dezembro de 2022, *Orde van Vlaamse Balies e o.*, Processo C-694/20 [24].

Se, entre nós, se tivesse ficado por aqui, só quem sustentasse a inadmissibilidade jurídica, em geral, destas comunicações à Administração, é que veria problemas de inconstitucionalidade e/ou de violação do direito europeu.

No entanto, o legislador nacional foi, como se disse, mais longe e estabeleceu a referida obrigação de comunicação a título subsidiário que é, manifestamente, uma in[25]terferência no âmbito de proteção de vários direitos mencionados no acórdão [25].

## 1.2. Tutela do sigilo profissional do advogado em tempos de especialização e complexificação

Não obstante considerar que se trata de uma proteção «marginal», o aresto não nega que está aqui em causa o dever, constitucionalmente protegido,



de sigilo, que é também um direito do advogado<sup>[27]</sup>. Como se recorda<sup>[27]</sup> doutrina, a proteção do segredo profissional não se limita aos advogados (mencionam-se, por exemplo, os consultores fiscais<sup>[28]</sup>, mas não é este o nosso foco), sem prejuízo da discussão sobre níveis de intensidade de tutela.

O direito ao sigilo, que se configura também como um dever, é um elemento essencial do Estado de direito. Se a confiança é recurso fundamental para o funcionamento das sociedades, no caso da relação entre advogados e clientes, mesmo fora do quadro de qualquer processo judicial, traduz-se numa especial obrigação de sigilo, que assume interesse público e não meramente privado. Também no campo do direito tributário é indubitável que a proteção do segredo profissional<sup>[29]</sup> é essencial para a defesa dos direitos fundamentais, no caso, dos contribuintes.

O sigilo é tutelado, como se refere no acórdão, em termos nacionais, internacionais e supranacionais<sup>[30]</sup>. Sustenta-se, contudo, com pertinência para a avaliação em termos de princípio da proibição do excesso, que

«conceber, comercializar, organizar ou disponibilizar para aplicação ou administrar a aplicação de um mecanismo com relevância fiscal (noção legal de intermediário) não faz parte do âmago da atividade profissional de um advogado».

Precisa-se, aliás, que

«estamos na *periferia* da sua atividade, isto é, as normas sindicadas reportam-se a atividades marginais ao exercício da profissão de um advogado, já que não está em causa a *defesa do cliente*, nem o *aconselhamento* jurídico, nem tão-pouco o exercício do *mandato*. Podemos dizer que apenas casualmente os advogados são intermediários: eles não estão a trabalhar como profissionais do foro, nem como especialistas do direito, mas antes como profissionais – que tanto podem ser advogados, economistas, gestores, informáticos, entre muitas outras especialidades – que se ocupam da conceção, comercialização, organização ou disponibilização para aplicação ou, ainda, da administração da aplicação de um determinado mecanismo».

Com todo o respeito pela posição que teve vencimento neste Acórdão, a leitura proposta afigura-se redutora, desde logo quanto ao aconselhamento jurídico. Por um lado, há uma mudança e uma complexificação da advocacia; por outro, não se pode olvidar a diferença entre «mecanismos comercializáveis» e «mecanismos personalizados».

Em termos de exercício profissional, é indubitável o contributo para o acesso ao direito e aos tribunais do advogado clássico, mais generalista, que, especialmente em muitas zonas do país, contribui, em regra, para uma justiça de proximidade, não esgotando a sua intervenção em tribunal, mas atuando também em sede de aconselhamento jurídico. Em matéria de planeamento fiscal, trata-se de um campo marcado por uma diversidade<sup>[31]</sup> (Freitas da Rocha, por exemplo, fala de uma «vastidão»<sup>[31]</sup>), que exige uma advocacia crescentemente especializada (ainda que convocando o concurso de diferentes saberes jurídicos), com específicas exigências hermenêutico-normativas.

Importa aqui registar que a complexidade de muitos mecanismos exige um conhecimento jurídico aprofundado, com forte especialização, um saber que se espelha também em trabalhos académicos. O aconselhamento jurídico é, pois, um instrumento essencial. Naturalmente, não se afasta que haja posteriormente<sup>[32]</sup> litígios, quer no plano da administração tributária quer em sede judicial.

Além do planeamento fiscal normatizado ou estandardizado (os chamados, em inglês, *standardised tax products*<sup>[33]</sup>), assinala-se a relevância do que é feito à medida (*tailored tax planning*), ou seja, personalizado (em francês, *dispositif sur mesure*). A Diretiva (UE) 2018/822 aditou ao artigo 3.º, entre outros, dois pontos (24 e 25) que distinguem entre mecanismos comercializáveis e mecanismos personalizados. Assim:

«24. “Mecanismo comercializável”, um mecanismo transfronteiriço concebido, comercializado, pronto a aplicar ou disponibilizado para aplicação de uma forma que dispensa uma adaptação substancial desse mecanismo;

25. “Mecanismo personalizado”, qualquer mecanismo transfronteiriço que não seja um mecanismo comercializável»<sup>[34]</sup>.

Quanto aos «mecanismos comercializáveis»<sup>[35]</sup>, foi aditado, por via da DAC6, o referido artigo 8.ºAB que, no n.º 2, estabelece a obrigatoriedade de

«os Estados-Membros toma[re]m as medidas necessárias para exigir que o intermediário apresente de três em três meses um relatório periódico com uma atualização que inclua novas informações a comunicar, referidas no n.º 14, alíneas a),<sup>[36]</sup> g) e h), que tenham surgido desde a apresentação do relatório anterior».

Mesmo em relação a estes mecanismos estandardizados, o papel do advogado em termos de aconselhamento não pode, sem mais, ser desconhecido<sup>[37]</sup>. Com efeito, como realçou o Advogado-Geral Athanasios Rantos

«a distinção entre as atividades do advogado que se enquadram no «exercício habitual das suas funções» e as que não se enquadram neste exercício está longe de ser sempre evidente na prática. Assim, é perfeitamente concebível que, mesmo no âmbito do mecanismo transfronteiriço em questão, um advogado seja convidado pelo seu cliente a apreciar esse mecanismo preparado e seja, por isso, chamado a prestar aconselhamento jurídico. Ora, nesse caso, esse advogado deveria poder invocar plenamente o segredo profissional, dado que presta um aconselhamento jurídico ao contribuinte em causa no referido mecanismo».

2024<sup>[38]</sup> Nas Conclusões do Advogado-Geral N. Emiliou, de 29 de fevereiro de

«64. Na minha opinião, o conceito de «mecanismo comercializável» remete para a prática que consiste em elaborar modelos ou protótipos de mecanismos fiscais: concebidos e projetados, por consultores ou peritos fiscais, sem referência à situação particular de um cliente específico e, portanto, destinados a serem comercializados (ou seja, fornecidos aos clientes em troca de pagamento) como produtos «quase» acabados. Por outras palavras, os mecanismos comercializáveis são aqueles que são preparados com base num modelo preexistente, que, antes de ser posto em prática, sofre apenas adaptações menores para ser aplicável à situação específica do contribuinte relevante.

65. É certo que se pode discutir o que constitui uma adaptação menor. As adaptações menores incluem naturalmente [o] facto de «preencher espaços em branco», o facto de acrescentar ou de suprimir determinados passos ou o facto de introduzir ligeiras adaptações noutras passagens. Em contrapartida, um mecanismo fiscal concebido ex novo, na totalidade ou na maior parte, para dar resposta aos desejos ou às necessidades específicas do cliente não é um mecanismo comercializável, mas sim um mecanismo à medida».

É verdade que a mera conceção de um «mecanismo comercializável», «sem referência à situação particular de um cliente específico», pode ser feita por pessoas que não são advogados (consultores fiscais, por exemplo). Esta ideia é convocada no acórdão a partir de uma teoria das «duas máscaras (...) afiveladas», que se mobiliza para defender a não inconstitucionalidade da solução *sub iudice*. Em termos comparados, lendo [39] Notas explicativas (*Erläuterungen*) do projeto de lei apresentado na Áustria, percebe-se melhor o que está em jogo em relação a estes mecanismos estandardizados:

«No caso da comunicação inicial de um mecanismo comercializável a ela sujeito, o intermediário não pode, em regra, opor um eventual dever legal de confidencialidade que lhe possa ser aplicável, uma vez que não há assuntos que lhe tenham sido confiados pela sua parte ou pelo seu cliente. A comunicação inicial é antes uma comunicação abstrata do mecanismo a ela sujeito, sem notificação de eventuais contribuintes relevantes. No entanto, o relatório periódico de acompanhamento, no qual também devem ser identificados, entre outros, os contribuintes relevantes que adquiriram um mecanismo comercializável sujeito a comunicação, pode ser incluído [40] o âmbito da dispensa da obrigação de notificação na aceção deste número».

Na discussão sobre o segredo profissional, assinalam-se, pois, diferentes modos e tempos de intervenção dos advogados no âmbito do planeamento fiscal. No que agora nos importa, como se recordou, o aconselhamento jurídico nesta área é significativamente relevante e complexo, não se reduzindo a «mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, incluindo benefícios fiscais» [41]. Se dúvidas houvesse, pense-se no papel de advogados-intermediários em «mecanismos personalizados», que caem no âmbito de aplicação da Diretiva e do diploma nacional que a transpôs, com o que isso implica no problema que nos convoca.

Importa ter presente, por [42] juridicidade envolvida, sendo inadequada a recondução à mera fiscalidade. Esta pertinência em termos de direito aponta para a avaliação da legitimidade jurídica dos mecanismos, num quadro de marcada internormatividade.

A atividade de aconselhamento jurídico especializado integra, pois, o corpo de missões do advogado, repercutindo-se no campo do planeamento fiscal, com as consequentes implicações em matéria [43] segredo profissional. Como realçou o Advogado-Geral Athanasios Rantos:

«Sublinho aliás que, se se devesse considerar que a atividade de intermediário exercida por um advogado nunca se enquadra na atividade de aconselhamento jurídico, colocar-se-ia a questão de saber por que razão a Diretiva 2011/16 previu a proteção do segredo profissional dos advogados através do instrumento da dispensa prevista na disposição controvertida».

Uma rápida visão do panorama normativo em vários países da União Europeia confirma esta solução. Sem curar agora do problema do sigilo de outros profissionais, focar-se-á a análise na dispensa da [44] obrigação de comunicação do advogado-intermediário. No caso alemão, o dever transfere-se para o utilizador (*Nutzer*), ou seja, para o contribuinte relevante. Contudo, o referido intermediário está, ainda assim, obrigado a fornecer à entidade tributária competente alguns elementos, se [45] contudo, transmitir informação com dados pessoais do(s) utilizador(es). O [46] seja, trata-se apenas de uma «transferência parcial do dever de comunicação».

Nas recentes Conclusões da Advogada-Geral, Juliane Kokott, de 30 de maio de 2024, no Processo C-432/23 (*F, Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg contra Administration des contributions directes*), lê-se:

«25. [...] a proteção do sigilo profissional dos advogados é plenamente garantida pela Carta. O artigo 7.º da Carta garante o sigilo profissional dos advogados no âmbito de qualquer consulta jurídica, tanto em relação ao seu conteúdo como à sua existência.

26. Isto exclui uma distinção entre os diferentes domínios do direito – como fez aqui o Luxemburgo – na determinação do âmbito de proteção, de modo que o aconselhamento jurídico seja igualmente protegido no domínio do direito societário e do direito fiscal. Concretamente, um aconselhamento com vista à criação de uma estrutura societária de investimento, como o que está em causa no caso em apreço, está, portanto, igualmente incluído no âmbito da proteção».

A defesa da inconstitucionalidade por violação do princípio da proibição do excesso conhece paralelo no direito da União Europeia. Retomando as mencionadas Conclusões da Advogada-Geral, de maio de 2024, a legislação luxemburguesa em causa, apesar de reconhecer «um direito de recusa de prestação de informações em matéria de direito fiscal, pelo menos no que se refere às questões cuja resposta afirmativa ou negativa possa expor os representados a um risco de processo penal» (ponto 51), não só<sup>1</sup> vive, segundo ela, a um confronto com o princípio da proibição do excesso<sup>[47]</sup>. Se «nem todas as informações que chegam ao conhecimento de um advogado enquanto pessoa estão sujeitas à proteção especial do sigilo profissional dos advogados», o que é óbvio (o sigilo prende-se apenas com o exercício da profissão), contudo, «são protegidas as informações relacionadas com atividades de aconselhamento jurídico no âmbito de um mandato específico» (ponto 60).

Nas Conclusões, afirma-se:

«3. A Diretiva 2011/16/UE é compatível com o artigo 7.º e o artigo 52.º, n.º 1, da Carta, ao não incluir, além do seu artigo 17.º, n.º 4, nenhuma disposição que permita formalmente a ingerência na confidencialidade das trocas de informação entre os advogados e os seus clientes no âmbito do regime da troca de informações a pedido e que defina, ela mesma, o alcance da limitação do exercício do direito em causa. Com efeito, o artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2011/16, concede aos Estados-Membros uma margem de manobra suficiente para cumprirem os requisitos do artigo 7.º da Carta.

4. A legislação nacional de cada Estado-Membro pode e deve regulamentar as condições, o alcance e os limites do dever de cooperação dos advogados detentores de informações no âmbito da troca de informações a pedido nos termos da Diretiva 2011/16. A este respeito, o direito nacional deve nomeadamente permitir à autoridade competente ponderar, caso a caso, os objetivos de interesse geral, por um lado, e a proteção do sigilo profissional do advogado, por outro. Dado que o direito luxemburguês não permite essa ponderação em matéria fiscal, o artigo 7.º da Carta opõe-se à aplicação do direito nacional a este respeito».

Compare-se com a prevalência das obrigações de comunicação previstas no artigo 14.º (Dever de sigilo) da Lei n.º 26/2020:

«1 – O cumprimento das obrigações de comunicação a que estão adstritos os intermediários e os contribuintes relevantes prevalece sobre o dever de sigilo a que, legal ou contratualmente, os mesmos estejam obrigados, não podendo este ser por eles invocado no âmbito da presente lei.

2 – O disposto no número anterior exclui qualquer tipo de responsabilidade das pessoas nele referidas por violação do dever de sigilo a que estivessem vinculadas».

Naturalmente, o sigilo em análise cobre, como se disse, apenas o exercício da atividade profissional. Outra coisa não decorre, aliás, do artigo 92.º (Segredo profissional) do Estatuto da Ordem dos Advogados:

«1 – O advogado é obrigado a guardar segredo profissional no que respeita a todos os factos cujo conhecimento lhe advenha do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços, designadamente: a) A factos referentes a assuntos profissionais conhecidos, exclusivamente, por revelação do cliente ou revelados por ordem deste; b) A factos de que tenha tido conhecimento em virtude de cargo desempenhado na Ordem dos Advogados; c) A factos referentes a assuntos profissionais comunicados por colega com o qual esteja associado ou ao qual preste colaboração; d) A factos comunicados por coautor, corréu ou cointeressado do seu constituinte ou pelo respetivo representante; e) A factos de que a parte contrária do cliente ou respetivos representantes lhe tenham dado conhecimento durante negociações para acordo que vise pôr termo ao diferendo ou litígio; f) A factos de que tenha tido conhecimento no âmbito de quaisquer negociações malogradas, orais ou escritas, em que tenha intervindo.

2 – A obrigação do segredo profissional existe quer o serviço solicitado ou cometido ao advogado envolva ou não representação judicial ou extrajudicial, quer deva ou não ser remunerado, quer o advogado haja ou não chegado a aceitar e a desempenhar a representação ou serviço, o mesmo acontecendo para todos os advogados que, direta ou indiretamente, tenham qualquer intervenção no serviço.

3 – O segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, direta ou indiretamente, com os factos sujeitos a sigilo (...).»

Nem se diga que este campo do aconselhamento jurídico em termos de planeamento fiscal é ressalvado pelo artigo 2.º (Definições), n.º 1, alínea e), da Lei n.º 26/2020, que refere

«o aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante, incluindo o exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respetivos trâmites».

Aqui não estamos perante «uma situação tributária já existente do contribuinte relevante», sendo impressivas as ilustrações (processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, por exemplo) que densificam a expressão. Esta hipótese e a «mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes ou <sup>1</sup>benefícios fiscais» configuram, segundo se diz na Exposição de Motivos <sup>[48]</sup>, «funções distintas daquelas atuações típicas do intermediário».

O *já* pressupõe um momento relevante e aqui remete-nos para um passado («situação tributária já existente») que se projeta para o futuro (no limite, até em sede judicial). Ora, o que se afasta da tutela do sigilo, ainda que a título subsidiário, é a *nova situação* criada pelo planeamento fiscal, traduzida em mecanismos tributários, envolvendo aconselhamento jurídico.

Resumindo: as hipóteses de aconselhamento no campo dos referidos mecanismos e, por maioria de razão, nos personalizáveis, não se reconduzem a «situações tributárias já existentes». Estamos, pois, perante um intermediário para efeitos da Lei n.º 26/2020 (não valendo a exclusão), sobre quem impende a obrigação de comunicação. Esta, ainda que prevista a título subsidiário, traduz-se num descartar do sigilo legal, não sobrevivendo, como se aprofundará, a um teste de inconstitucionalidade.

## 2. Princípio da proibição do excesso: sobre a sua violação no que toca ao sigilo dos advogados

O princípio da proibição do excesso ou da proporcionalidade em sentido amplo obriga a uma análise, em que, para além da aferição da legitimidade do fim ou fins prosseguidos com as medidas, se consideram a adequação ou aptidão, a exigibilidade ou necessidade e ainda a proporcionalidade em sentido restrito («justa medida»). Em regra, o teste da adequação não se afigura problemático e, como se lê no Acórdão n.º 187/2001,

«[é], porém, certo que medidas que sejam de considerar necessárias ou exigíveis não podem deixar de ser também adequadas (embora o inverso não seja verdadeiro). Assim, na prática, a verificação da necessidade ou exigibilidade resolve logo também a da adequação.

A verificação da necessidade ou exigibilidade pode envolver, por outro lado, uma avaliação in concreto da relação empírica entre as medidas e os seus previsíveis efeitos, à luz dos fins prosseguidos, para apurar a previsível maior ou menor [49]secução dos objetivos pretendidos, perante as alternativas disponíveis» .

No acórdão em que se inscreve esta Declaração de voto, reconhece-se a existência de alternativas menos ingerentes («onerosas»), como resulta da simples comparação com a transposição da Diretiva noutros países, mas questiona-se a sua equivalência, defendendo a existência de «especificidades» do caso português em termos administrativos, jurídicos e estruturais.

Afirma-se:

«Na verdade, para que a AT tome conhecimento dos mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, nos termos desenhados pela Diretiva (UE) 2018/822 e pela Lei n.º 26/2020, não há alternativa séria, para além do próprio contribuinte ou do intermediário, como configurado nas respetivas disposições legais, de fazer chegar tal informação às autoridades competentes, no nosso caso à AT. Isto é: será defensável afirmar que para atingir tais finalidades poderiam existir regimes menos intrusivos, mas dificilmente – ou mesmo, de forma praticamente impossível, num sistema fiscal como o português, com as respetivas especificidades administrativas, jurídicas e estruturais – eles garantiriam o mesmo grau de eficácia».

Apesar de haver vozes críticas que se opõem a que se faça impender sobre o contribuinte ou o intermediário a obrigação de comunicação às administrações tributárias, o que aqui está em causa é apenas, como resulta do pedido e se expõe no aresto, saber se, ainda que a título subsidiário, em caso de incumprimento da obrigação pelo contribuinte relevante, o advogado tem, sob pena de ser sancionado, o dever de se substituir ao contribuinte relevante, em detrimento da observância do sigilo profissional.

### 2.1. A questão da equivalência das alternativas: alcance

No Acórdão n.º 578/2023, escreveu-se, a propósito da equivalência das medidas alternativas, o seguinte:

«Poder-se-á ser tentado a objetar que não se garante estarmos perante «alternativas equivalentes» (*gleichwertige Alternativen*), o que aponta para juízos de prognose. Na doutrina, encontramos expressões como «meio igualmente efetivo» (*gleich effektiven Mittels*), «igualmente eficaz» (*gleich wirksam Mittel*) ou com «igual aptidão» (*gleiche Eignung*). Importa precisar que equivalência no que toca às alternativas não significa nem pode significar a mesma e exata medida, o que levantaria especiais problemas e, no limite, conduziria a um esvaziamento do

princípio. Não está em causa um mesmo grau de eficácia, mas um grau equivalente, como se comprova lendo, por exemplo, uma conhecida decisão relativa aos coelhos de Páscoa do Tribunal Constitucional Federal alemão (BVerfGE 53, 135). No caso, em vez da proibição de coelhos de Páscoa cobertos de chocolate, mas feitos de arroz, o Tribunal admitiu, como medida menos onerosa, a sua comercialização com um rótulo que avisasse o consumidor, mas que, na prática, não seria lido por todos – cf., na doutrina, T. Steiner/ A. Lang/ M. Kremnitzer, “Comparative and empirical insights into judicial practice: towards an integrative model of proportionality”, in M. Kremnitzer/ T. Steiner/ A. Lang (Eds.), *Proportionality in Action: Comparative and Empirical Perspectives on the Judicial Practice*, Cambridge, Cambridge University Press, 2020, pp. 581-582, n. 84). O controlo de efetividade exige que as referidas medidas alternativas não só sejam orientadas para a(s) finalidade(s) prosseguida(s), mas sejam equivalentes do ponto de vista da realização dos fins [BVerfGE 105, 17 (36)].

Equivalência não significa que a medida tenha exatamente o mesmo nível de eficácia (Niels Petersen, *Verhältnismäßigkeit als Rationalitätskontrolle: eine rechtsempirische Studie verfassungsrechtlicher Rechtsprechung zu den Freiheitsgrundrechten*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2015, pp. 150-153). São vários os modos de avaliar a efetividade das medidas, discutindo-se na doutrina, por exemplo, a coerência (nomeadamente, histórica – cf., por todos, Niels Petersen, *Verhältnismäßigkeit als Rationalitätskontrolle*, p. 171)».

A mobilização das soluções de direito comparado – aqui especialmente relevante, estando nós perante a transposição de uma Diretiva – indica-nos uma paleta de medidas para a prossecução das finalidades de interesse público. O facto de se poder encontrar uma alternativa menos ingerente não significa que o legislador nacional (no caso, o português) a tenha de adotar. Há, com efeito, nos termos expostos quanto à equivalência, que reconhecer um espaço de autónoma conformação do poder legislativo. Contudo, o reconhecimento de autonomia político-legislativa não legitima o esvaziamento do princípio da proibição do excesso, tendo presente, aliás, que estão em jogo direitos que se inscrevem na categoria de direitos, liberdades e garantias. Na verdade, se, em regra, não há problemas de adequação das medidas e se, em termos de fiscalização abstrata, o terceiro teste é de uso muito contido, uma leitura rígida e exigentíssima do critério da equivalência, apesar da existência de um conjunto de medidas mer[50] onerosas, viria a traduzir-se, na prática, na sua inoperacionalidade

Aliás, o facto de um dos polos ter uma proteção jusfundamental (*rectius*, em termos de direitos, liberdades e garantias) não pode ser indiferente, [51] prejuízo da relevância do interesse público («a tarefa de bem comum» [51]) prosseguido. Para além da distinção entre o controlo jurídic[52]nstitucional da proporcionalidade e o tradicional controlo jus-administrativo [52], não se olvide que se está no campo especialmente sensível de restrições a direitos, liberdades e garantias. Sem prejuízo de diferenças entre [53]ntrolo concreto e abstrato, importa aqui recordar que a «relativa prudência» [53] em sede de convocação do princípio tendo presente a liberdade de [54]nformação legislativa (também ela própria li[55] em termos gradativos [54], sendo «dotada de especial amplit[56]», por exemplo, «em geral no estabelecimento de benefícios fiscais [56]»), não permite contudo que «as entidades judiciais de cont[57] (...) po[ssam] abdicar de dar uma específica aplicação a este princípio (...)»

No caso *sub iudice*, há uma ingerência no âmbito de proteção de direitos, liberdades e garantias, uma verdadeira restrição que toca num bem constitucionalmente protegido (o sigilo profissional). A tomada em consideração da restrição de um direito e a conseqüente refração em termos de

liberdade de conformação do legislador operam no campo da exigibilidade ou da necessidade e não deixam de ter implicações em matéria de avaliação<sup>[58]</sup> chamada equivalência das medidas, conforme se referiu anteriormente<sup>[59]</sup>. Não há, pois, em minha opinião, uma confusão de planos – entre o nível da exigibilidade e o da proporcionalidade em sentido restrito. Mas, para quem tenha uma visão mais rígida das possibilidades no campo do teste da necessidade, abrir-se-iam as portas para uma ponderação que se situa no teste seguinte (justa medida).

Niels Petersen, num capítulo do *Handbuch des Verwaltungsrechts*<sup>[60]</sup> reafirma a admissibilidade de medidas que sejam um pouco menos efetivas<sup>[61]</sup>, em linha com a jurisprudência alemã mais recente<sup>[62]</sup>. Além disso, acrescenta que, em regra, nas hipóteses em que há «uma clara alternativa jusfundamentalmente mais suave» (*eine deutlich grundrechtsschonendere Alternative*), o Tribunal entende que há uma situação de inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade em sentido restrito<sup>[63]</sup>. Numa análise que não se limita à Alemanha, considera que à preferência pela exigibilidade ou pela justa medida<sup>[64]</sup> não será indiferente «uma questão de estilo ou de cultura jurídicos». Por exemplo, em termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, embora não sejam desconhecidas decisões em que se mobilizou a «justa medida» como nível de decisão, sublinha que se tem privilegiado a necessidade<sup>[65]</sup>.

Na doutrina nacional, ainda que sem retirar, pelo menos expressamente, consequências quanto à equivalência de meios, regista-se que Suzana Tavares da Silva criticou o Tribunal Constitucional por «não distingu[ir] convenientemente o grau de deferência que deve merecer o poder legislativo e que deve ser marcadamente mais limitado<sup>[66]</sup> quando estamos no domínio de restrições diretas a direitos fundamentais». Acresce que, em sua opinião, a «autocontenção do controlo de constitucionalidade no plano interno (...) “abre caminho” para a busca de um controlo de proporcionalidade dos atos jurídico-normativos nacionais junto dos Tribunais de Justiça da União Europeia, onde o teste da necessidade tem efetividade»<sup>[67]</sup>.

Na dogmática, na esteira da construção alemã, o teste do princípio da exigibilidade ou da necessidade tem presente, no que toca à sua operacionalização, a distinção entre exigibilidade material, espacial, temporal e pessoal<sup>[68]</sup>. Aqui há problemas em termos de exigibilidade material (como se verá, a solução de declaração não identificadora acautelaria, no essencial, os legítimos interesses prosseguidos), podendo, para alguns, suscitar-se também uma censura em sede de exigibilidade pessoal (isto para quem entenda que, à semelhança da solução prevista na Diretiva e acolhida na legislação de vários países, bastaria a substituição do advogado-intermediário pelo contribuinte relevante).

O legislador nacional escolheu uma via que, do ponto de vista dos caminhos trilhados para a transposição da Diretiva, foi já considerada como «muito restritiva, na medida em que o ónus<sup>[69]</sup> de notificação acaba por prevalecer, de facto, sobre o segredo profissional»<sup>[70]</sup>.

Perante a inequívoca existência de alternativas menos desvantajosas na perspetiva da tutela dos direitos em causa, e como, num Estado Constitucional, liberdade de conformação do poder legislativo não é sinónimo de arbítrio, mobilizam-se neste aresto, como razões para as afastar, «especificidades nacionais» que legitimariam a diferença portuguesa e a sobrevivência do quadro normativo em apreço neste plano de controlo do princípio da proibição do excesso.

## 2.2. Caminhos de transposição



A solução portuguesa no que toca à intervenção, a título subsidiário, do advogado em termos de transmissão de informação relativa a certos esquemas ou atividades no campo do planeamento fiscal contra<sup>[69]</sup> com outros modos de transposição da Diretiva. Numa paleta não exaustiva<sup>[69]</sup>, refira-se que, face a casos de tutela do segredo profissional, se estabeleceram regimes de:

a) informação do advogado a outros intermediários da sua impossibilidade, em virtude do segredo profissional, de proceder à comunicação<sup>[70]</sup> vista na Diretiva. Este caminho, ilustrado pela legislação belga<sup>[70]</sup> (m<sup>[71]</sup> inicialmente tar<sup>[72]</sup> consagrado noutros países, como a Áustria<sup>[71]</sup> ou a Espanha<sup>[72]</sup>, por exemplo), objeto de controlo, neste ponto, por parte do respetivo Tribunal Constitucional, que esteve na base do reenvio que levou ao Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção), de 8 de dezembro de 2022 (Processo C-694/20). Não tendo esta via resistido ao crivo do direito europeu, esta decisão judicial conduziu à alteração da Diretiva 2011/16<sup>[73]</sup> pela Diretiva (UE) 2023/2226 do Conselho, de 17 de outubro<sup>[73]</sup>, com outras modificações pertinentes quanto ao tópico em discussão<sup>[74]</sup>. No Considerando n.º 45, diz-se:

«(44) Tendo em conta o acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de dezembro de 2022 no processo C-694/20, Orde van Vlaamse Balies e o., a Diretiva 2011/16/UE deverá ser alterada de modo a que as suas disposições não tenham por efeito obrigar advogados que atuem como intermediários, os quais estão dispensados da obrigação de comunicação de informações em virtude do sigilo profissional legalmente protegido a que estão vinculados, a notificar qualquer outro intermediário que não seja o seu cliente das obrigações de apresentação de informações que incumbam a esse intermediário. No entanto, qualquer intermediário que esteja dispensado da obrigação de comunicação de informações devido ao sigilo profissional legalmente protegido a que está vinculado deverá continuar a ser obrigado a notificar sem demora o seu cliente das obrigações de comunicação de informações que incumbem a este último».

b) transferência da obrigação de comunicação para o contribuinte relevante, ficando, por razões de segredo profissional, dispensado o advogado-intermediário, solução corrente em diferentes ordens jurídicas nacionais;

c) transferência parcial da obrigação para o contribuinte relevante, sem que o intermediário deixe de ter de reportar alguma informação, mas não com dados pessoais dos beneficiários dos mecanismos (o caso alemão referido).

Já vimos a especificidade do modelo português, que prevê a transferência da obriga<sup>[75]</sup>ção para o contribuinte relevante (previsão-regra da Lei n.º 26/2020<sup>[75]</sup>), nos casos em que haja lugar a sigilo profissional legalmente protegido por parte do intermediário, mas estabelece a intervenção subsidiária deste, como se explicitou.

No exercício das suas funções, tendo presente, desde logo, o princípio da separação de poderes, não cabe ao Tribunal Constitucional substituir-se ao legislador, mas resulta claramente deste percurso pelo direito comparado a existência de alternativas menos onerosas, sendo descortináveis outros caminhos. Mesmo seguindo a opção nacional de intervenção, seria pensável, por exemplo, a manutenção da obrigação de comunicação do advogado a título meramente subsidiário («via de «re-transferência»»), mas sem reportar dados de identificação dos utilizadores. Ou seja, a administração tributária continuaria a ser alertada para situações que reclamam intervenções para combater a erosão da base tributária, seja ao nível legislativo seja no plano das inspeções tributárias, cumprindo-se importantes escopos da lei e da Diretiva.

No entanto, no nosso país, outra foi a opção do legislador, que merece censura numa perspetiva jurídico-constitucional.

### 2.3. Em torno das alegadas «especificidades» do caso português

Vejam as três «especificidades» do sistema fiscal português alegadas, a saber, administrativa, jurídica e estrutural, não deixando de notar que a concretização desta trilogia não afasta zonas conceitualmente cinzentas e sobreposição de campos. Antes de uma consideração específica, começa-se por registar que os destinatários destes mecanismos não são, naturalmente, todos os contribuintes. Em relação às «especificidades administrativas», tome-se a sério o desenvolvimento de uma administração eletrónica que contrasta com a tradicional administração assente em papéis; a emergência de formas de organização matricial (estruturadas em diferentes equipas ou grupos, dotados de autonomia, nomeadamente para os contribuintes mais relevantes) ao lado da tradicional administração hierárquica; finalmente, um processo de transferência para contribuintes de uma significativa parte da gestão fiscal (o *topos* é «administração privada» dos impostos). No que toca ao argumento das «especificidades jurídicas», contrapõe-se que, em relação ao chamado planeamento fiscal agressivo, Portugal, no plano substantivo (cláusula geral antiabuso, por exemplo), tem uma pluralidade de instrumentos de resposta. Em termos de obrigações e procedimentos de comunicação, o país antecipou-se à Diretiva, como se verá.

Finalmente, quanto às chamadas «especificidades estruturais» do sistema fiscal nacional, face à ausência de densificação no aresto, procura-se rebater, no que toca a este campo, a ideia de que, atenta a cultura fiscal dominante, «regimes menos intrusivos» pudessem passar o teste da eficácia, nos termos considerados.

#### 2.3.1. «Especificidades administrativas»

Em relação às «especificidades administrativas», importa não esquecer as profundas alterações por que passou a Autoridade Tributária e Aduaneira, num quadro crescente de digitalização. Na verdade, neste século, houve mudanças fundamentais na administração tributária portuguesa com impacto na sua eficiência. Desde logo, a digitalização com tratamento de dados (incluindo o seu cruzamento) que permite desencadear alertas para atuação da entidade tributária. Por exemplo, a OCDE reconhecia, em 2008<sup>[76]</sup>, os melhoramentos no sistema administrativo em sede de combate à fraude e evasão fiscais, por via de uma paleta de medidas, tais como o reforço da inspeção tributária, mas também a «maior utilização de TI [Tecnologias de Informação] para fins de auditoria e controlo cruzado»<sup>[77]</sup>. Noutro texto da mesma organização internacional, apresenta-se um elenco de medidas de automatização do processo, adotadas de 2005<sup>[78]</sup>, muito relevantes no que toca à gestão fiscal em diferentes dimensões. Em relação ao sistema eletrónico de gestão de impostos (*e-tax system*), Casalta<sup>[79]</sup> sublinha que, entre nós, teve «uma adoção verdadeiramente fulgurante».

No caso, e para parte dos destinatários que agora importa considerar, foi criada uma Unidade dos Grandes Contribuintes<sup>[80]</sup>, tendo sido estabelecidos critérios de seleção dos abrangidos. Em relação ao diploma vigente neste campo (Portaria n.º 318/2021, de 24 de dezembro<sup>[81]</sup>), lê-se no Preâmbulo:

«A complexidade da fiscalidade internacional, e a sua evolução recente, justifica agora estender o acompanhamento da UGC às entidades que celebrem e mantenham em vigor acordos prévios sobre preços de transferência, às entidades, residentes ou com estabelecimento estável, em território português, que integrem um grupo multinacional sujeito à apresentação de uma declaração de informação financeira e fiscal por país ou por jurisdição fiscal (CbCR [*Country-by-Country Report*]) e ainda às entidades

não residentes sem estabelecimento estável que exercem atividade económica no território nacional sujeita a supervisão do Banco de Portugal».

Face à tradicional administração tributária hierárquica, que continua a existir, e [82] unidade orgânica inscreve-se numa nova realidade, sendo de base matricial [82].

Acresce que estamos perante uma administração cada vez mais exigente em relação ao contribuinte, numa alteração de paradigma em matéria de gestão de impostos. Fala-se de um sistema de «administração [83] privada» dos impostos (com expressão nos chamados custos de cumprimento) [83].

O desenvolvimento de um conjunto de deveres acessórios (incluindo os de comunicação) tem convocado o princípio de [85] colaboração e até mesmo a controvertida [84] «ideia de *capacidade colaborativa*» [85]. Assiste-se, também por esta via, a uma mudança de paradigma da administração tributária [86] da vez mais centrada em tarefas de «controlo, fiscalização e supervisão» [86], num processo de [87] transferência de tarefas de administração tributária para os contribuintes» [87]. No caso dos esquemas e atividades reportáveis, em termos gerais – as considerações aqui tecidas limitam-se à apreciação da (in)constitucionalidade das soluções em apreço –, na doutrina refere-se o carácter «paradoxal» dessa estratégia colaborativa de revelação dos instrumentos utilizados para uma redução da tributação e suscitam-se outras questões relativas à [88] certeza jurídica» (desde logo, no que toca à «informação declarável») [88].

O *Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2022* menciona as possibilidades da Administração em termos de inspeção tributária: «O ano de 2022, ao nível da inspeção tributária, é assim marcado pelo aumento do nível de regularizações voluntárias e pela crescente aposta em ações de maior complexidade direcionadas para o planeamento fiscal (incluindo a dinamização de instrumentos como [89] a troca de informação internacional e a derrogação do sigilo bancário)» [89].

Se a digitalização das últimas décadas permitiu uma melhoria significativa no campo tributário, isto não significa que todos os indicadores sejam bons. Por exemplo, referem-se os atrasos na cobrança, um problema recorrente, [90]as ainda aí estamos perante situações conhecidas e mensuradas [90], que não relevam para a discussão em torno da obrigação de comunicação de mecanismos fiscais. Também se assinala uma qualificação crescente dos trabalhadores da Autoridade Tributária e Aduaneira. Não há administrações perfeitas e tem-se sublinhado, no plano da União, a necessidade de os E [91]stados-Membros continuarem a trilhar os caminhos da digitalização [91].

Registe-se que a dig [92]italização administrativa facilita o cumprimento da obrigação de comunicação [92] e também o tratamento e a publicitação da informação. Quanto a mecanismos transfronteiriços, o artigo 16.º da Lei n.º 26/2020 consagra um sistema de troca automática de informações que sejam reportadas à Autoridade Tributária e Aduaneira, devendo estas ser

«comunicadas às autoridades competentes de todos os outros Estados-Membros, por meio de uma troca automática e em conformidade com as medidas práticas adotadas pela Comissão Europeia inerentes aos formulários normalizados e ao diretório central seguro a nível dos E [93]stados-Membros sobre a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade» [93].

### 2.3.2. «Especificidades jurídicas»

O escopo do diploma é o combate ao planeamento fiscal agressivo, expressão com ass[95] ao nível da União Europeia[94], que também já foi criticada entre nós[95]. Repare-se que a liberdade de gestão fiscal (enquanto dimensão da autonomia de gestão), naturalmente no respeito d[96], tem proteção constitucional em sede de liberdade de iniciativa económica[96].

Em relação às alegadas «especificidades jurídicas», que justificariam a inadequação de regimes menos ingerentes do ponto de vista da comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente no campo do sigilo dos advogados, há razão para fundadas dúvidas. Na verdade, esta solução surgiria como um reforço procedimental face a uma tutela jurídica menos adequada. Contudo, salienta-se que, neste campo, o sistema fiscal português [97] um número significativo de normas pertinentes, aliás anteriores à Diretiva[97] (por exemplo, em matéria de preços de transferência).

Na edição de 2022 de *Direito Fiscal*, Ana Paula Dourado, tratando das lacunas não intencionais, escreve:

«O nosso ordenamento fiscal contém praticamente todos os instrumentos legais recomendados pela OCDE para reduzir as lacunas não intencionais: trata-se da interpretação segundo a substância económica dos factos (art. 11.º, n.º 3, da LGT); da utilização de cláusulas específicas antiabuso que reduzem o âmbito de aplicação de certos regimes regra (deferimento da tributação versus recusa de do diferimento; dedução de juros versus limites às deduções de juros; correções de preços pagos nas transações entre empresas); da utilização de uma cláusula geral antiabuso que averigua a existência de um propósito comercial subjacent[98] ou a existência de atividade económica subjacente aos atos e negócios»[98].

Assim, ainda do ponto de vista substantivo, no que toca ao planeamento fiscal agressivo, várias soluções existentes no ordenamento português são anteriores ao Plano BEPS da OCDE.

Em relação à troca de informações, também [99] sublinham acc[100] relevantes por parte do Estado português pré-BEPS[99]. A doutrina[100] realça ainda o facto de o nosso país ter sido dos primeiros Estados no que toca à previsão normativa de obrigações de comunicação para combater o planeamento fiscal agressivo, como comprova o Decreto-Lei n.º 29/2008, adotado [101]equência da Declaração de Seul, em 2006. Gustavo Lopes Courinha[101], por exemplo, referindo-se aos «mecanismos de *disclosure* de planeamento fiscal agressiv[102]endo presente a Ação 12, sublinha que Portugal integrou o grupo pioneiro[102] nesta via. Escreve:

«(...) também a este respeito o cariz precursor do legislador português é notório. Com efeito, desde a aprovação do DL n.º 29/2008, de 25/2, que Portugal antecipou esta Ação em mais de 5 anos, o que é tão mais de su[103]ar quanto o facto de, à data, serem raríssimas as experiências comparadas»[103].

Em rigor, depois de uma primeira geração ainda em finais do século passa[104]representada pela legis[105] dos Estados Unidos da América (1984[104]) e do Canadá (1988[105]), recortam-se outras duas gerações. Portugal inscreve-se na segunda, sendo referido depois dos Esta[106]dos Unidos, do Reino Unido e da África do Sul (todos países de *common law*) [106]. Além disso, as soluções portuguesas são citadas como uma das [107]tes da Ação 12 da OCDE, no que toca às «características-chave» (*hallmarks*) [107].

Nesta senda, [108]he-se, a título ilustrativo, que, num relatório oficial da Noruega, de 2019[108], do ponto de vista do tratamento autónomo de realidades nacionais foram consideradas as experiências dos Estados Unidos da América, do Reino Unido, Irlanda, Canadá e... Portugal.

### 2.3.3. «Especificidades estruturais»

Por último, a posição maioritária socorre-se das chamadas «especificidades estruturais» do sistema fiscal português para afastar soluções menos ingerentes. Esta expressão, não densificada no aresto, pode recobrir uma paleta muito vasta, incluindo as alegadas «especificidades» administrativas e jurídicas já consideradas. São pensáveis também questões institucionais mais gerais do que a Administração e, sobretudo, o elemento cultural que inclui o «tempo longo» das mentalidades. Lendo documentos de organizações internacionais – da ONU<sup>[109]</sup>, por exemplo –, as especificidades estruturais de um país (que não são indiferentes para o sistema fiscal) compreendem uma vasta paleta, desde fatores socioeconómicos a ambientais (nomeadamente, a questão climática). A partir da caracterização da realidade empresarial e da população, poderão convocar-se as práticas culturais de um país para não correr mal com o cumprimento do «dever fundamental de pagar impostos»<sup>[110]</sup>. No acórdão, afirma-se que «os níveis de elisão e evasão fiscal são reconhecidamente elevados» para considerar depois que há «países e ordenamentos jurídicos, que se podem permitir adotar soluções mais defensoras do sigilo e menos agressivas no que se refere à luta contra as diversas formas de planeamento fiscal agressivo».

A resposta a esta objeção pode ser feita, pelo menos, por duas linhas:

a) Os contribuintes aqui visados não são pessoas de baixos e médios rendimentos operando por via da pura e simples não declaração ao fisco, campo em que, sem prejuízo dos enormes avanços trazidos por medidas como a *e-fatura*, há ainda um longo caminho a percorrer;

b) Atendendo aos destinatários referidos, regista-se que, no que toca a multinacionais, o seu planeamento fiscal é global, tendo meios de aproveitamento da conexão com diferentes ordenamentos jurídicos de que outras empresas não dispõem.

Como se referiu, se bem que o intermediário assuma na DAC6 um papel central, no caso de se verificar uma situação de tutela do sigilo profissional, nem por isso a administração tributária fica, em princípio, sem a informação sobre os mecanismos de planeamento agressivo. Desde logo, porque há lugar à transferência da obrigação de comunicação para o contribuinte relevante<sup>[111]</sup>. Se este incumprir, as sanções<sup>[112]</sup> são, como se salienta no acórdão, muito significativas (o incumprimento é «pesadamente sancionado com coimas de valor elevado, em face do disposto no artigo 19.º»).

Contrariamente ao que se conclui a este propósito no aresto, face à conjugação da transferência de obrigação com este regime sancionatório, não se justifica o desvio, em termos de sacrifício do sigilo profissional, o que contrasta com o quadro normativo referido vigente noutros países. Além disso, ainda que se abraçasse o fio argumentativo da existência de uma diferença portuguesa em matéria de incumprimento fiscal que legitimaria uma malha mais apertada, com tradução em termos de ingerência, não se responde no acórdão a uma questão que se afigura decisiva nesta avaliação, como se referiu anteriormente. Optando-se, como se fez em Portugal, pelo estabelecimento de uma obrigação subsidiária a cargo do intermediário-advogado, a comunicação dos mecanismos, mas sem dados pessoais dos contribuintes, não possibilitaria a realização dos fins previstos na Diretiva que o legislador nacional transpôs?

Relembro o Considerando n.º 2 da DAC6:

«É (...) fundamental que as autoridades fiscais dos Estados-Membros disponham de informações completas e pertinentes sobre mecanismos fiscais potencialmente agressivos. Essas informações permitiriam a essas autoridades reagir prontamente contra as práticas fiscais prejudiciais e colmatar as lacunas

através da aprovação de legislação ou da realização de avaliações de risco adequadas e de ações inspetivas».

Reiterando o que se disse, a comunicação do intermediário-advogado, sem dados de identificação [113] referidos contribuintes, permitiria [114] respostas no plano legislativo e ao nível da inspeção tributária, corrigindo debilidades feitas oportunidades em termos do planeamento fiscal agressivo. Assim, tendo presente a Lei n.º 26/2020, que não confina a sua aplicação aos mecanismos transfronteiriços, pois vale para os que se limitem ao plano interno, também não se deixaria de cumprir o desiderato previsto no artigo 17.º, n.º 1, alínea d):

«[a] divulgação, no portal das finanças, para efeitos de prevenção da evasão fiscal, dos mecanismos comunicados, sem identificação dos respetivos participantes e em termos abstratos e sintéticos, podendo esta divulgação incluir [115] nismos de que a AT tenha tomado conhecimento por si mesma» .

## II – Em modo de conclusão

Do exposto resulta, pois, que não posso acompanhar a leitura que teve vencimento neste Acórdão. Estamos perante uma violação do princípio da proibição do excesso que, para mim, se situa logo ao nível da exigibilidade ou da necessidade. Na verdade, as alegadas «especificidades» do sistema fiscal português, que afastariam «regimes menos intrusivos», também não colhem, salvo melhor opinião. Assim, votei pela declaração de inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 10.º, do n.º 4 do artigo 13.º e do n.º 1 do artigo 14.º, todos da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

*João Carlos Loureiro*

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Votei a decisão, cujo sentido e fundamentação essencial acompanho.

No entanto, e sem olvidar a competência exclusiva do Tribunal de Justiça da União Europeia para a interpretação e fiscalização da validade de normas desse ordenamento jurídico, razão pela qual aqui importa considerar a sua jurisprudência, é para mim importante notar – como o próprio Acórdão reconhece – que em matéria de dever de sigilo profissional legalmente protegido não há lugar a uma harmonização máxima a nível europeu, pelo que os legisladores nacionais têm competência e ampla margem de conformação para a sua regulação. Nestes termos, o juízo de constitucionalidade sobre a articulação entre o bem-jurídico defendido pelas obrigações de comunicação decorrentes do direito da União – de combate à evasão e à elisão fiscal – e o sigilo profissional dos advogados não pode deixar de caber aos órgãos jurisdicionais nacionais com competência em matéria de fiscalização da constitucionalidade, *maxime*, aos tribunais constitucionais. No fundo, o que ocorre, neste caso, é uma restrição ao âmbito protegido, a nível nacional, do sigilo profissional do advogado, o que comporta inerentemente uma restrição aos direitos fundamentais que este convoca. Nesse sentido, e pese embora a importância crucial do contexto de internormatividade em que as normas sindicadas se inserem, entendo ser aqui diminuta a relevância paramétrica das normas de direito originário da União Europeia.

*Mariana Canotilho*

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Vencida.

1. Como é apontado na doutrina que se vem ocupando da análise, designadamente no plano do direito comparado, das medidas adotadas pelos diversos Estados-Membros para transposição da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018 (*v. Andrea Ballancin, “Le cause di esonero riguardanti il segreto professionale ed il principio di non autoincriminazione: il difficile bilanciamento per non paralizzare la DAC6”, Rivista Telematica di Diritto Tributario*, acessível em <https://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2021/11/Ballancin.pdf>, p. 6), o regime consagrado pelo legislador nacional, constante da Lei n.º 26/2020, apresenta, no que diz respeito ao regime de exoneração do intermediário, a *peculiaridade* não só de fazer prevalecer o cumprimento da obrigação de comunicação sobre o dever de sigilo a que o mesmo se encontre legalmente obrigado, como de estabelecer essa prevalência através de uma disciplina no mínimo original: caso intermediário se encontre vinculado ao sigilo profissional, a obrigação de comunicação transfere-se para este último; porém, se aquele não tiver sido informado do cumprimento do dever de comunicação por parte deste, a obrigação de comunicação *retorna* ao intermediário *apesar* do dever legal de sigilo, que se tornará, neste caso, *inoponível* à Autoridade Tributária. É o que, não decorrendo da disciplina contida na Diretiva transposta, nem tendo paralelo nas medidas adotadas para o mesmo efeito pela generalidade dos restantes Estados-Membros, resulta, por opção do legislador nacional, dos artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4, e 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020. Diploma que, como o pedido igualmente salienta, foi mais longe do que o previsto na Diretiva (UE) 2018/822 também ao alargar o alcance desta aos *mecanismos internos*, sujeitando-os à mesma exata obrigação de comunicação aplicável aos mecanismos transfronteiriços a que aquela se dirige (cf. artigos 1.º, alínea *a*), 2.º, alínea *b*), 7.º e 8.º).

Outro dos aspetos em que o regime instituído a Lei n.º 26/2020 contrasta não apenas com a disciplina adotada noutros ordenamentos jurídicos, como seja o italiano, como ainda com a própria regulamentação que constava do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, que aquela Lei revogou, prende-se com o acautelamento das garantias inerentes ao princípio *nemo tenetur* em face da natureza potencialmente autoincriminatória da informação a prestar quer pelo contribuinte relevante, quer, no que aqui releva, pelo intermediário. O Decreto-Lei n.º 29/2008 – que estabelecia, antes da Lei n.º 26/2020, os deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo –, prescrevia, no respetivo artigo 12.º, que as informações prestadas no cumprimento desses deveres não implicavam para quem as prestasse «*responsabilidade de qualquer tipo*». Em termos próximos, a legislação italiana que transpôs a Diretiva (UE) 2018/822 (*Decreto legislativo del 30/07/2020 n.º 100*, publicado na *Gazzetta Ufficiale* n.º 200, de 11 agosto de 2020), estabelece que, «*em qualquer caso, as comunicações realizadas nos termos do [referido] decreto legislativo, se efetuadas para os fins nele previstos e de boa fé [...], não dão origem a qualquer tipo de responsabilidade*», ficando o intermediário, além do mais, «*isento da obrigação de divulgar o mecanismo transfronteiriço se as informações divulgadas puderem dar origem a responsabilidade penal da sua parte*» (artigo 3.º, n.ºs 4 e 5, respetivamente). O regime instituído pela Lei n.º 26/2020 não contém qualquer disposição semelhante, o que significa que a obrigação de comunicação a que se referem os respetivos artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4, e 14.º, n.º 1, se impõe ao intermediário desacompanhada quer da faculdade de se eximir ao dever de comunicação na hipótese de as informações a prestar o poderem fazer incorrer na aplicação de uma sanção, quer da

garantia de que tais informações, uma vez prestadas, não serão utilizadas para obter a respetiva responsabilização, nomeadamente como cúmplice do contribuinte relevante, pela prática de um ilícito fiscal.

Pelas razões que tentarei sintetizar nos pontos seguintes, entendo, ao contrário da maioria, que os dois referidos aspetos do regime instituído a Lei n.º 26/2020 tornam as normas objeto do pedido dificilmente conciliáveis, no primeiro caso, com o direito à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, e ao sigilo das comunicações entre o advogado e os seus clientes, protegido pelo artigo 34.º, n.º 1, e, no segundo, com o direito à não autoincriminação, assegurado pelo artigo 32.º, n.º 1, todos da Constituição.

—  
2. Quanto a este último aspeto, não fiquei convencida dos fundamentos invocados pela maioria para afastar o «*argumento da violação do direito à não autoincriminação*». Creio mesmo que premissa segundo a qual o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, por ser «*um instituto próprio do processo penal*», «*pouco terá a ver com o conteúdo das normas fiscalizadas*», não só não reflete os termos da discussão que vem sendo travada, um pouco por todo a parte, sobre a compatibilidade da obrigação de comunicação dos mecanismos de planeamento fiscal agressivo prevista na Diretiva (UE) 2018/822 com o «*privilege against self-incrimination*» (v., a este propósito, Filip Debelva, “*The Impact of the Right to Privacy and Nemo Tenetur on Tax Information Exchange*”, *Exchange of Information for Tax Purposes and Administrative Cooperation within the European Union: Taxpayers’ Rights, Transparency and Effectiveness*, 2024, pp. 67-84), como não se encontra inteiramente alinhada com a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos («TEDH») relativa à invocabilidade dos *direitos ao silêncio e à não autoincriminação*, essencialmente com base na qual aquela discussão vem sendo parametrizada.

Como decorre dessa jurisprudência, os direitos ao silêncio e à não autoincriminação constituem *standards* internacionais sediados no coração da noção de *processo equitativo* a que se refere o artigo 6.º da Convenção Europeia dos Direitos Humanos («CEDH»), tendo na sua razão de ser a ideia de proteger o acusado contra o exercício impróprio de *poderes coercivos* por parte das autoridades, nomeadamente para dele obter prova contra a sua vontade (cf. *John Murray c. Reino Unido*, de 08 de fevereiro de 1996, e *Gäfgen c. Alemanha*, de 30 de junho de 2008). A aplicabilidade de tais direitos *não pressupõe* a existência (ou a pendência) de um processo sancionatório, mas apenas que o visado pelo exercício dos poderes coercivos tenha o estatuto de *acusado* para efeitos do artigo 6.º da Convenção, conceito que, para além de autónomo em relação ao conceito homólogo vigente nos ordenamentos dos Estados contraentes, tem ali uma *natureza substantiva* e não *formal*. Tal estatuto não pressupõe por isso que o visado pela coerção se encontre formalmente acusado ou que contra o mesmo penda já um qualquer processo sancionatório, mas apenas que a respetiva posição se encontre afetada, em substância, por uma acusação de sentido equivalente ao da suspeita que fundamenta a intimação para colaborar (cf. *Serves c. França*, de 20 de outubro de 1997, e *Heaney and MacGuinness c. Reino Unido*, de 21 de dezembro de 2000). Na hipótese de não pender contra o visado qualquer processo sancionatório no momento em que a intimação tem lugar, a possibilidade de considerá-lo acusado para efeitos do artigo 6.º da Convenção pressupõe que a instauração do procedimento sancionatório com base na informação pretendida obter seja *antecipável*, excluindo-se as hipóteses em que tal instauração é apenas *hipotética* ou *remota* (cf. *Web and Rieg c. Áustria*, de 8 de abril de 2004). O procedimento sancionatório não tem, além do mais, de revestir natureza necessariamente penal, já que também o conceito de «*matéria penab*» do artigo 6.º da Convenção tem um significado próprio e



autónomo, abrangendo ou podendo abranger, de acordo os critérios indicados nos Acórdãos *Engel e outros c. Holanda*, de 08 de junho de 1976, e *Öztiirk c. Alemanha*, de 21 de fevereiro de 1984, o *direito das contraordenações*, em particular as *contraordenações fiscais* (cf. *J.B. c. Suíça*, de 3 de maio de 2001). Neste caso, a aplicabilidade do artigo 6.º da Convenção não se limita às hipóteses em que foi efetivamente aplicada uma sanção por evasão fiscal no final do processo. Quando o objetivo do processo é determinar os montantes devidos a título de imposto, sem excluir completamente a possibilidade de ser aplicada uma sanção, o artigo 6.º da Convenção é igualmente aplicável, mesmo que as autoridades acabem por abster-se de a aplicar (*J.B. c. Suíça*, § 66, e *Chambaş c. Suíça*, de 5 de abril de 2012, § 40). Ainda segundo o TEDH, a prerrogativa da não autoincriminação, só por si, não proíbe o uso de poderes coercivos para obtenção de informação fora do contexto dos procedimentos criminais contra a pessoa visada, pelo que, se os poderes coercivos para obtenção de informação forem dirigidos contra a pessoa sobre a qual não recaia qualquer suspeita e relativamente à qual não preexista da parte das autoridades a intenção de vir a sujeitá-la a julgamento, o respetivo uso poderá revelar-se compatível com direito ao silêncio previsto no artigo 6.º da Convenção nos mesmos termos em que o são os pedidos de informação que, no âmbito do exercício das atividades de regulação (ambiente, consumo, etc.), são frequentemente dirigidos aos cidadãos (*Shannon c. Reino Unido*, de 4 de Outubro de 2005).

3. Em face da jurisprudência do TEDH, não parece restarem dúvidas de que o direito à não autoincriminação constitui um parâmetro convocável no âmbito da apreciação da conformidade dos regimes jurídicos que, como sucede com as normas objeto do pedido, impõem aos cidadãos a obrigação de revelarem à Administração Tributária informação relativa ao seu envolvimento ou participação em operações indiciadoras de um potencial risco de evasão fiscal, sob cominação da aplicação de uma sanção – no caso, uma coima de €6.000 a €80.000 (artigo 19.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020). Saber se a prerrogativa de não autoincriminação é ou não aplicável depende da *natureza da informação a prestar* e da *relação entre a prestação dessa informação e a instauração de um procedimento sancionatório* no âmbito do qual tal informação, obtida mediante coerção, seja suscetível de ser utilizada em desfavor do visado. Ora, aplicando o critério seguido pelo TEDH no caso *J.B. c. Suíça* (§ 66), de acordo com o qual a informação a cuja obtenção se dirige o exercício de poderes de coerção deverá ser considerada potencialmente autoincriminatória se o visado *não puder excluir* a possibilidade de, caso verifique através dessa informação que recebeu rendimentos suplementares não tributados, ser deduzida contra si uma acusação por evasão fiscal, creio que a obrigação de comunicação a que se reportam as normas objeto do pedido, tal como se acha consagrada, suscita inevitáveis problemas perante o artigo 32.º, n.º 1, da Constituição, para a superação dos quais não creio serem convincentes os argumentos articulados pela maioria. Essencialmente por três razões.

Em primeiro lugar, a informação sujeita à obrigação de comunicação não é necessariamente uma *informação neutral*. Outra coisa não decorre do Considerando 9. da Diretiva (UE) 2018/822, onde se reconhece que a identificação dos mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos abrangidos pela obrigação de comunicação resulta «da compilação de uma lista dos aspetos e dos elementos de operações que possam constituir fortes indícios de evasão fiscal ou de práticas fiscais abusivas», a que correspondem as «indicações [...] referidas como «características-chave»». E não decorre sobretudo da Exposição de Motivos que acompanhou a Proposta de Lei n.º 11/XIV, que esteve na génese da Lei n.º 26/2020, onde se refere expressamente que a «visão fortemente negativa sobre a

evasão fiscal/elisão fiscal» – e «*daí a equiparação terminológica a planeamento fiscal agressivo*» –, resulta (também) «*de ela frequentemente andar de mãos dadas com infrações graves*». Ora, a obrigação de comunicação abrange, nos termos do artigo 3.º da Lei n.º 26/2020, todos os mecanismos que contenham, pelo menos, uma das características-chave enumeradas no respetivo artigo 5.º – que não só reproduz como amplia as características-chave listadas no Anexo IV da Diretiva (UE) 2018/822 – e, o que é determinante, inclui obrigatoriamente, nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 15.º, a «*identificação dos intermediários e dos contribuintes relevantes*».

Em segundo lugar, a informação a comunicar não se destina *apenas* à «*conceção e proposta das medidas normativas adequadas a um melhor enquadramento das situações tributárias reveladas pelos mecanismos comunicados*» (artigo 17.º, n.º 1, alínea *b*)). Entre as finalidades internas da informação a comunicar conta-se *ainda* a criação das condições para que a Autoridade Tributária proceda ao «*enquadramento, de acordo com as normas em vigor, das situações tributárias reveladas pelos mecanismos comunicados*» e, o que é mais relevante, à «*adequação da programação e da ação da inspeção tributária face à relevância dos mecanismos comunicados*», transfronteiriços e internos (artigo 17.º, n.º 1, alíneas *a*) e *c*), respetivamente). Isto é, «*no caso de se tratar de mecanismos abusivos ou de evasão fiscal, poderá [...] haver uma intervenção da inspeção tributária*», que «*pode dar origem a liquidações adicionais, ou desencadear processos de contraordenações ou criminais*» (Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, 7.ª ed., Coimbra, Almedina, 2022, p. 354).

Em terceiro lugar – e este é, quanto a mim, um aspeto decisivo –, trata-se de uma obrigação *ratione personae*, que faz impender sobre o intermediário o ónus de, *por sua própria iniciativa*, levar ao conhecimento da Autoridade Tributária a sua participação, intervenção ou envolvimento em qualquer «*plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizados expressa ou tacitamente, objeto ou não de concretização em acordo ou transação, constituído por uma construção com uma ou mais de uma etapa ou parte, ou por uma série de construções, simultâneas ou sequenciais, [...] comercializável ou personalizado*» (artigo 2.º, n.º 1, alínea *f*)), cujas características «*traduz[a]m, objetivamente e por si mesmas, a indicição de um potencial risco de evasão fiscal, incluindo o contornar de obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos*» (artigo 2.º, n.º 1, alínea *b*)). Não está em causa, portanto, o fornecimento de elementos a pedido da Autoridade Tributária, nem a prestação de quaisquer esclarecimentos por esta solicitados tendo em vista a confirmação ou infirmação de uma qualquer suspeita de irregularidade que a mesma haja prévia e autonomamente estabelecido, mas a própria *revelação da existência* de práticas indiciadoras de um potencial risco de evasão fiscal que a Autoridade Tributária, *não tendo condições ou vontade de obter por outros meios* (cf. *Funke c. França*, de 25 de fevereiro de 1993), vê chegar ao seu conhecimento *através* de um dever de participação *coercivamente* imposto aos próprios intervenientes implicados e, nessa medida, «*com desrespeito pela vontade destes*» (cf. *Saunders c. Reino Unido*, de 17 de dezembro de 1996).

4. Não admira, portanto, que o problema da compatibilidade dos regimes nacionais de transposição das «*mandatory disclosure rules*» previstas Diretiva (UE) 2018/822 com o direito à não autoincriminação venha merecendo especial atenção, como, aliás, dá conta o relatório final da Ação 12 (G20/OCDE), de 2015, onde, para além de se reconhecer que o intermediário pode, ele próprio, «*ser passível de responsabilidade penal em relação à promoção ou facilitação de um esquema*» abrangido – isto é, como instigador ou cúmplice do contribuinte relevante –, se admite que os Estados-Membros possam proceder à conciliação da obrigação de comunicação com o direito à não autoincriminação através da conversão deste direito numa causa de exoneração do cumprimento daquela obrigação (OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules*,

*Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 86, acessível em <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>. Ou, em alternativa, como defendem certos autores (cf. Nevja Čičin Šain, “New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union - Another “Bite” into the Rights of the Taxpayer?”, in *World Tax Journal* (2019), n.º 1, [p.77-119], p. 106-107), mediante a adoção de uma solução semelhante àquela que constava do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, que excluía a *atendibilidade* da informação comunicada para efeitos de responsabilização do obrigado (sobre as garantias legais do *nemo tenetur* no anterior regime de prevenção e combate ao planeamento fiscal abusivo, v. Ana Paula Dourado/Augusto Silva Dias, “Information duties, aggressive tax planning and the *nemo tenetur se ipsum accusare* in light of Article 6 (1) of the ECHR”, in *Taxation and Human Rights in Europe and the World*, edição de Georg Kofler, Miguel Poiars Maduro e Pasquale Pistone, 2011, IBD Publications, [pp. 131-151], pp. 149-150), ainda que, como faz a lei italiana, apenas em relação às *comunicações realizadas de boa fé*, justamente para acautelar o chamado risco de «(over-)disclosing» (Filip Debelva, loc. cit., p. 83), o mesmo é dizer, que um mecanismo de planeamento fiscal potencialmente ilícito seja deliberadamente comunicado com o único objetivo de evitar a responsabilidade sancionatória associada à respetiva implementação (cf. Nevja Čičin Šain, loc. cit., p. 107).*

Uma vez que a obrigação de comunicação prevista nos artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4, e 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020, se impõe ao intermediário sem qualquer uma destas garantias, creio que o regime sob sindicância não realiza a compatibilização daquela obrigação com o direito à não autoincriminação nos termos impostos pelo n.º 1 do artigo 32.º da Constituição. Com efeito, tal regime não só não admite a invocação do direito à não autoincriminação como causa de dispensa do cumprimento daquela obrigação, como não exclui a possibilidade de a informação coercivamente obtida pela Autoridade Tributária vir a ser utilizada em processo subsequente, penal ou contraordenacional, designadamente para obter a responsabilização do intermediário pela sua participação, através do aconselhamento jurídico prestado, na elaboração de um mecanismo personalizado não relacionado como uma situação tributária já existente do contribuinte relevante, mas destinado a forjá-la em benefício deste, mediante a implementação de um esquema abrangido cujo resultado venha a revelar-se ilícito.

5. Por outro lado, e uma vez mais ao contrário da maioria, considero ainda que as normas dos artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4, e 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020, ao *recolocarem* a obrigação de comunicação sobre o intermediário sujeito a *sigilo profissional* no caso de o contribuinte relevante, para quem a obrigação de comunicação por essa razão se transferiu, a não cumprir (mais rigorosamente, não informar o intermediário do respetivo cumprimento), sem salvaguardarem um regime específico para os casos em que o intermediário seja um *advogado*, restringem de forma desproporcionada os direitos à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, e ao sigilo das comunicações entre o advogado e os seus clientes, protegido pelo artigo 34.º, n.º 1, tornando-se, também com esse fundamento, incompatíveis com a Constituição. Creio mesmo não ser outra a conclusão a retirar do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia («TJUE»), de 8 de dezembro de 2022, *Orde van Vlaamse Balies e o.* (Processo C-694/20), se se tiver em conta que, para julgar inválido, à luz do artigo 7.º da Carta, o artigo 8.º-AB, n.º 5, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2018/822, «na medida em que a sua aplicação pelos Estados-Membros tem por efeito impor ao advogado que atua como intermediário, na aceção do artigo 3.º, ponto 21, desta diretiva, quando este é

*dispensado da obrigação de comunicação, prevista no n.º 1 do artigo 8.º-AB da referida diretiva, devido ao sigilo profissional a que está sujeito, de notificar sem demora qualquer outro intermediário que não seja seu cliente das suas obrigações de comunicação nos termos do n.º 6 do referido artigo 8.º-AB», o TJUE não deixou de reconhecer que «esta obrigação de notificação induz[ia], indiretamente, outra ingerência n[aquele] mesmo direito, resultante da divulgação, pelos terceiros intermediários assim notificados, à Administração Fiscal da identidade e da consulta ao advogado intermediário» (§ 31).*

6. É pacífico que a solução que deriva das normas que integram o objeto do pedido não é imposta pela Diretiva (UE) 2018/822, que alterou a Diretiva 2011/16/UE. Não é, desde logo, na parte em que se aplica aos *mecanismos internos*, mas também não é na parte em que se aplica aos *mecanismos transfronteiriços*. A Diretiva concede aos Estados-Membros margem para definir as situações em que prevalece o dever de sigilo profissional de acordo com o direito nacional, contando, neste caso, que a obrigação de comunicação se transfira para o contribuinte relevante. É esta a única condição imposta pela Diretiva (UE) 2018/822, como resulta expressamente do n.º 5 do artigo 8.º-AB aditado à Diretiva 2011/16/UE, onde se diz expressamente que «[c]ada Estado-Membro pode tomar as medidas necessárias para dispensar os intermediários da apresentação de informações sobre um mecanismo transfronteiriço a comunicar se a obrigação de apresentação de informações violar um dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do direito nacional desse Estado-Membro». Nestas circunstâncias, tudo a que a Diretiva obriga é a que «cada Estado-Membro tom[e] as medidas necessárias para exigir que esses intermediários notifiquem, sem demora, qualquer outro intermediário ou, na inexistência deste intermediário, o contribuinte relevante das suas obrigações de apresentação de informações». O pressuposto desta solução, como decorre do Considerando 8., é o reconhecimento de que, «em certos casos, não seria exequível impor a obrigação de comunicação a um intermediário devido a um dever de sigilo legalmente protegido ou no caso de não existir qualquer intermediário, em virtude de, por exemplo, o contribuinte conceber e utilizar um mecanismo. [...] Por conseguinte, nesses casos, será necessário transferir a obrigação de comunicação para o contribuinte que beneficia do mecanismo». Isto é, a própria Diretiva parece equiparar os casos em que a intervenção do intermediário está coberta por um dever de sigilo legalmente protegido aos casos de inexistência de intermediário, determinando, em ambas as situações, que a obrigação de comunicação se transfira para o contribuinte relevante. Essa transferência presume-se *definitiva*, tendo em conta que nenhuma das disposições ou considerandos da Diretiva sugere a possibilidade de, no caso de o contribuinte não cumprir a obrigação transferida, esta *ressurgir* na esfera do intermediário, *não obstante* o dever de sigilo legalmente protegido.

7. Como o Acórdão refere, as disposições relativas às exceções e limitações à obrigação de comunicação do intermediário (artigo 8.º-AB, n.ºs 5 e 6, da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2018/822) não procedem a uma harmonização completa, concedendo aos Estados-Membros margem de apreciação para tomarem as medidas necessárias à salvaguarda do sigilo profissional nos casos em que o intermediário a ele se encontre vinculado. A solução que decorre das normas sindicadas inscreve-se nessa margem de apreciação, sendo, nessa medida, exclusivamente imputável ao legislador nacional. Daí não se segue, todavia, que a conformidade ao direito da União não revele na apreciação da respetiva validade. Como a Requerente refere e o Acórdão sublinha, nos casos em ação dos Estados-Membros não é inteiramente determinada pelo direito da União, os órgãos jurisdicionais nacionais podem aplicar os padrões nacionais de proteção dos direitos fundamentais, desde que essa aplicação não comprometa o nível de proteção

previsto na Carta, conforme interpretada pelo TJUE, nem o primado, a unidade e a efetividade do direito da União (cf. acórdãos do TJUE de 26 de fevereiro de 2013, *Melloni*, C-399/11, n.º 60, e *Åkerberg Fransson*, C-617/10, n.º 29). Neste quadro, que tem na sua base o *princípio da cooperação leal* (entendido nos termos explicitados na declaração de voto, que subscrevi, aposta ao Acórdão n.º 268/2022), adquire particular relevância o nível de proteção conferido ao segredo profissional dos advogados pelo artigo 7.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia («CDFUE»), tal como interpretado pelo TJUE no Acórdão *Orde van Vlaamse Balies e o.*, tendo em conta o direito correspondente garantido pelo artigo 8.º, n.º 1, da Convenção, conforme interpretado pelo TEDH.

8. Tal como a maioria, parto do pressuposto segundo o qual a proteção atribuída pela Constituição, nos seus artigos 26.º, n.º 1, e 34.º, n.º 1, ao sigilo do advogado é idêntica e baseia-se nos mesmos princípios da CEDH e da CDFUE, em conformidade com a jurisprudência do TJUE. Trata-se, como tal, de uma «proteção específica», que «abrange não só a atividade de defesa, mas também a consulta jurídica», garantindo «necessariamente o segredo desta consulta jurídica, tanto em relação ao seu conteúdo como à sua existência». Como afirmou o TJUE, «as pessoas que consultam um advogado podem razoavelmente esperar que as suas comunicações permaneçam privadas e confidenciais [TEDH, Acórdão de 9 de abril de 2019, *Altay c. Turquia* (n.º 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Por conseguinte, salvo em situações excecionais, essas pessoas devem poder legitimamente confiar que o seu advogado não divulgará a ninguém, sem o seu acordo, que elas o consultam» (*Orde van Vlaamse Balies e o.*, Processo C-694/20, § 27). Consequentemente, esse direito não pode deixar de ser afetado por uma medida que retransfere para o advogado que intervém como intermediário e está vinculado ao segredo profissional a obrigação de comunicação incumprida pelo contribuinte relevante.

Todavia, ao contrário da maioria, não creio que essa afetação consubstancie «uma (simples) compressão do direito» ou «uma restrição de intensidade ligeira», nem que nesse sentido possa fundadamente concluir-se com base no conceito de *intermediário* consagrado na Lei n.º 26/2020.

9. A Lei n.º 26/2020 procede a uma delimitação tanto *positiva* quanto *negativa* do conceito de *intermediário*. Na sua *delimitação positiva*, o conceito de *intermediário* é integralmente sobreponível ao conceito adotado no n.º 21 do artigo 3.º da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela Diretiva (UE) 2018/822. Trata-se de um *conceito amplo de intermediário*, que compreende as duas categorias, inteiramente equiparadas do ponto de vista do regime aplicável: (i) qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo a comunicar (artigos 2.º, n.º 1, alínea e), primeira parte, da Lei n.º 26/2020); e (ii) qualquer pessoa que, tendo em conta os factos e circunstâncias pertinentes e com base na informação disponível e nos conhecimentos e competências relevantes necessários para prestar esses serviços, saiba ou possa razoavelmente esperar-se que saiba que se comprometeu a prestar, diretamente ou através de outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento no que diz respeito à conceção, comercialização, organização ou disponibilização para a aplicação ou à administração da aplicação de um mecanismo a comunicar (artigo 9.º, n.º 2). Porém, ao contrário da Diretiva, a Lei n.º 26/2020 procede a uma *delimitação também negativa* do conceito de *intermediário*, excluindo do respetivo âmbito de aplicação aquele cuja atuação: (i) se limite à comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, incluindo benefícios fiscais; (ii) decorra do

aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante; *(iii)* se inscreva no exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respetivos trâmites (artigo 2.º, n.º 1, alínea *e*), segunda parte).

Da definição legal do conceito de intermediário a maioria retira, como elemento decisivo para o juízo de proporcionalidade a realizar, que o advogado, quando intervém naquela qualidade, exerce uma *atividade periférica* ou *marginal* ao exercício da sua profissão, já que não está em causa nem «a *defesa do cliente*, nem o *aconselhamento* jurídico, nem tão-pouco o exercício do *mandato*». Não partilho esta conclusão. Em face da extensão do conceito de intermediário operada pelo n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 26/2020, não vejo como possa dizer-se que o advogado, quando intervém como intermediário, não exerce aquela atividade de prestação de *aconselhamento jurídico* que tipicamente se inscreve no âmbito da missão que lhe está confiada. Pelo contrário: toda a atividade de aconselhamento jurídico prestada no âmbito da conceção de um *mecanismo personalizado* (artigo 2.º, n.º 1, alínea *f*), desde que não diga respeito a uma situação tributária preexistente, encontra-se abrangida pela obrigação de comunicação, nada permitindo afirmar que o advogado, quando realiza esse aconselhamento jurídico, não intervém como “especialista do direito” ou está a exercer uma atividade marginal ao exercício da sua profissão. Tal aconselhamento integra, ao invés, o âmbito da «*consulta jurídica*» cujo segredo, quer quanto ao seu conteúdo, quer quanto à sua existência, é especificamente protegido pela tutela constitucional dos direitos fundamentais do advogado à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar e ao sigilo das comunicações (artigos 26.º, n.º 1, e artigo 34.º, n.º 1, ambos da Constituição), avultando ainda, como se refere no pedido, «*como um princípio de ordem pública, funcionalmente indispensável ao papel da administração da justiça na promoção do Estado de Direito*», tendo em conta o disposto no artigo 208.º da Constituição. O que se reflete evidentemente no juízo de ponderação imposto pelo n.º 2 do artigo 18.º da Constituição, assumindo aí um peso inverso àquele que é pressuposto pela maioria.

**10.** Como o Acórdão refere, a finalidade prosseguida pelo regime sob sindicância é manifestamente *legítima* – a luta contra formas de planeamento fiscal agressivo que possam conduzir a práticas de elisão ou mesmo de evasão fiscal –, constituindo a derrogação do dever de sigilo dos advogados-intermediários em caso de incumprimento da obrigação de comunicação transferida para o contribuinte relevante uma *medida adequada* para a prossecução daquela finalidade.

Para além de adequada, a retransferência da obrigação de comunicação para o advogado-intermediário sujeito a sigilo profissional no caso de o contribuinte relevante, para quem a obrigação de comunicação foi por essa razão transferida, a não cumprir, compelindo-o a fornecer informações relativas à conceção ou planeamento de operações do contribuinte relevante que foram objeto do seu *aconselhamento jurídico*, constitui porventura a *medida mais eficaz* de que o legislador poderia ter lançado mão para assegurar que são *sempre* levadas ao conhecimento da Autoridade Tributária *todas* as informações relativas a *todos* os mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, o que se traduz no maior ganho possível para o interesse público prosseguido, que consiste no desincentivo de práticas fiscais de elisão e de evasão fiscal. É o que decorre, de resto, da Exposição de Motivos que acompanhou a Proposta de Lei n.º 11/XIV, onde se reconhece que a opção de fazer o intermediário «*responde[r] subsidiariamente (e, de certa forma, solidariamente)*

pelo dever de comunicação do contribuinte relevante no caso de este não cumprir com o mesmo» se destina a garantir, «por uma ou outra via, a comunicação dos mecanismos à AT» (sublinhado aditado).

Simplemente, ao conferir *prevalência absoluta* ao dever de comunicação à Autoridade Tributária, sem procurar conciliá-lo com o sigilo profissional do advogado-intermediário – isto é, sem a previsão de qualquer mecanismo que permita fazer uma *ponderação em concreto*, designadamente através de um procedimento de dispensa ou levantamento do sigilo profissional –, a solução adotada pelo legislador nacional não observa, quanto a mim, a exigência de «equilíbrio», «ponderação» ou «justa medida» entre meios e fins postulada pelo princípio da proporcionalidade em sentido estrito. Isso mesmo foi, aliás, sublinhado nas Conclusões formuladas pela Advogada-Geral Juliane Kokott no Processo C-432/23 (*Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg c. Administration des contributions directes*), atualmente pendente no TJUE. Para além de se propor uma resposta afirmativa à questão de saber se, no domínio do planeamento fiscal agressivo, uma *consulta jurídica* de um advogado em matéria de direito societário – no caso, com vista à criação de uma estrutura societária de investimento – se encontra abrangida pelo âmbito da proteção reforçada das trocas de informação entre os advogados e os seus clientes concedida pelo artigo 7.º da Carta, sustenta-se nessas Conclusões que, para assegurar a proporcionalidade da ingerência no direito fundamental assegurado pelo artigo 7.º da Carta, o direito nacional deve permitir «ponderar, em cada caso concreto, o interesse geral no correto estabelecimento dos impostos devidos e no combate à evasão e fraude fiscais, por um lado, e à proteção do sigilo profissional dos advogados, por outro». Ora, é essencialmente pela ausência deste mecanismo de ponderação que, mesmo aplicando o «critério geral de defensabilidade» que o Acórdão segue, chego a uma conclusão oposta àquela que foi sufragada pela maioria. Tal como a Requerente, considero que a proteção da «matéria coletável nacional da erosão», ainda que constitua uma finalidade de relevante e inquestionável interesse público, não tem o «mesmo peso do que aquele que um Estado de Direito reconhece ao combate à alta criminalidade, incluindo o financiamento do terrorismo» e o branqueamento de capitais, ponderado pelo TJUE e pelo TEDH, respetivamente nos Acórdãos *Ordre des Barreaux Francophones et Germanophone e o.* (Grande Secção, 26 de junho de 2007; Processo C- 305/05) e *Michaud c. França*, de 6 de dezembro de 2012 (Processo n.º 12323/11), dificilmente podendo justificar, do ponto de vista da relação entre meios e fins, «uma prevalência absoluta e a priori da obrigação de comunicação sobre o sigilo profissional do advogado» que presta aconselhamento jurídico ao contribuinte relevante ainda que não relativo a uma situação tributária preexistente. A *inoponibilidade automática* do sigilo profissional à Autoridade Tributária em caso de incumprimento da obrigação de comunicação pelo contribuinte relevante conduz, como afirma a Requerente, a que «a função desempenhada pelo advogado seja posta ao serviço do Estado, passando a agir como auxiliar da AT para a prossecução das suas atribuições legais», sendo certo que «[u]m sistema jurídico em que tal aconteça à custa da derrogação do sigilo profissional – por muito que contribua para a eficiência e justiça do sistema fiscal – não preserva em termos satisfatórios a relação de confiança entre advogado e cliente que desempenha uma função essencial numa sociedade democrática». Não parece muito diferente, diga-se por último, a conclusão retirada pelo Conselho do Acórdão do TJUE *Orde van Vlaamse Balies e o.*, uma vez que, como decorre do Considerando 44. da Diretiva (UE) 2023/2226, de 17 de outubro de 2023, que altera a Diretiva 2011/16/UE, com esta alteração pretendeu-se justamente que as respetivas «disposições não tenham por efeito obrigar advogados que atuem como intermediários, os quais estão dispensados da obrigação de comunicação de informações em virtude do sigilo profissional legalmente protegido a que estão vinculados, a notificar qualquer

*outro intermediário que não seja o seu cliente das obrigações de apresentação de informações que incumbam a esse intermediário».*

*Joana Fernandes Costa*



---

[1] *Vd.*, entre nós, José Joaquim Gomes Canotilho/Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa anotada*, I, 4.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 653: o artigo 47.º, n.º 1, ao tutelar o direito à liberdade de exercício de profissão, compreende também a proteção do segredo profissional, enquanto dimensão negativa. Esta leitura tem paralelo na Alemanha, onde a salvaguarda constitucional do sigilo do advogado se estriba no artigo 12.º (Liberdade de profissão – *Berufsfreiheit*) da *Grundgesetz*; Martin Henssler, «Das anwaltliche Berufsgeheimnis», *Neue Juristische Wochenschrift* (1994), pp. 1817-1824, p. 1819.

[2] Sobre esta questão, *vd.* Augusto Lopes Cardoso, *Do segredo profissional na advocacia*, 2.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina, 2020, p. 13; Rui Medeiros, «Artigo 208.º», *in* Jorge Miranda/Rui Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada*, vol. III, 2.<sup>a</sup> ed., Lisboa, Universidade Católica Editora, 2020, pp. 86-92, p. 91. Também não se curará aqui de saber se o afastamento do parâmetro do direito a um processo justo e equitativo (por ausência de conexão com um processo judicial) corresponde à melhor leitura da posição jusfundamental ou se se está perante uma visão demasiado restritiva. Neste ponto, o acórdão acompanha o aresto europeu [Processo C-694/20, de 8 de dezembro], sendo que o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia integra o Título VI dedicado à Justiça: criticamente, *vd.* Britte Kynast, «EuGH: Berichtspflichten von Intermediären im Steuerbereich (DAC6-RL) teilweise ungültig», *Österreichisches Anwältenblatt* (2023), p. 104 ([https://www.rechtsanwaelte.at/fileadmin/user\\_upload/Anwaltsblatt/23\\_anwbl02.pdf](https://www.rechtsanwaelte.at/fileadmin/user_upload/Anwaltsblatt/23_anwbl02.pdf)). Entre nós, referindo-se à Lei n.º 26/2020 (artigos 13.º, n.º 4, e 14.º), Ana Paula Dourado, *Direito fiscal*, p. 356, que fala de «dúvidas» não apenas em relação ao direito ao sigilo profissional, mas também quanto ao direito a um julgamento justo. Ainda no plano paramétrico, Joaquim Freitas da Rocha, *Introdução ao planeamento fiscal (Teoria jurídica)*, Coimbra, Almedina, 2023, p. 199, além do princípio da proibição do excesso, refere o princípio da igualdade e apresenta uma lista de direitos fundamentais objeto de restrição (liberdade de iniciativa económica privada, por exemplo).

[3] Decreto legislativo del 30/07/2020 n. 100 [Attuazione della direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica], *Gazzetta Ufficiale n. 200 del 11 agosto 2020*. Cf. o artigo 3.º, n.º 5: «L'intermediario e' esonerato dall'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilita' penale». A questão tem merecido tratamento na doutrina nacional (não apenas em relação aos então chamados promotores, mas também quanto aos beneficiários) já na vigência do quadro normativo anterior: cf. Augusto Silva Dias; Vânia Costa Ramos, *O direito à não-autoinculpação (nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contra-ordenacional português*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 43-66; Ana Paula Dourado/Augusto Silva Dias, «Information duties, aggressive tax planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6(1) of ECHR – 2011», *in* George Kofler/Miguel Poiares Maduro/ Pasquale Pistone (ed.), *Human rights and taxation in Europe and the World*, Amsterdam, IBFD, 2011, pp. 131-152; Ana Paula Dourado, *Governança fiscal global*, 2.<sup>a</sup> ed., Almedina, Coimbra, 2018, esp. pp. 376-378, que sintetiza a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (rebatizado dos Direitos Humanos), dizendo que «o direito ao silêncio não proíbe o uso de poderes coercivos quanto à exigência de prestação de informações pelos contribuintes sobre os seus assuntos financeiros» (p. 377), mas que «[o] facto de não existir legislação adequada para proteger o direito ao silêncio não significa automaticamente que as informações prestadas pelo sujeito passivo vão ser usadas contra

ele em processo crime» (p. 378). *Vd.*, agora, considerando a Lei n.º 26/2020, Ana Paula Dourado, *Direito fiscal*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2022, pp. 355-356.

[4] A expressão comparece nalguns diplomas nacionais. Por exemplo, na Portaria n.º 200/2016, de 21 de julho, lê-se: «O Código dos Impostos Especiais de Consumo prevê regras especiais de introdução no consumo de tabaco manufacturado entre os dias 1 de setembro e 31 de dezembro de cada ano civil, tendo em vista garantir uma maior transparência no mercado e limitar o planeamento fiscal agressivo, através da antecipação do pagamento do imposto sobre o tabaco antes do período normal de entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado». Estabelece-se no artigo 2.º da referida Portaria que «No período entre o dia 1 de setembro e o dia 31 de dezembro de cada ano civil, as introduções no consumo de tabaco manufacturado efetuadas mensalmente, por cada operador económico, não podem exceder os limites quantitativos, decorrentes da aplicação de um fator de majoração de 10 %, à quantidade média mensal do tabaco manufacturado introduzido no consumo ao longo dos 12 meses imediatamente anteriores». No diploma que antecedeu a Lei n.º 26/2020 – falo do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro –, encontram-se algumas referências no Preâmbulo a planeamento fiscal agressivo, apresentado como sinónimo de abusivo. No seu artigo 4.º (Esquemas ou actuações abrangidos), dispõe-se: «1 – Estão sujeitos ao disposto no presente decreto-lei os esquemas ou actuações de planeamento fiscal, tal como definidos no artigo anterior, que se reconduzam a uma das situações seguintes:

- a) Impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, considerando-se como tal a entidade cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60 % do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português;
- b) Impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta;
- c) Envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros;
- d) Impliquem a utilização de prejuízos fiscais.

2 – Independentemente da correspondência com uma das situações referidas no número anterior, estão sempre sujeitos ao disposto no presente decreto-lei os esquemas de planeamento fiscal, tal como definidos no artigo anterior, que sejam propostos com cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício do respectivo promotor». Na sequência do Decreto-Lei n.º 29/2008, foi aprovada a Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de maio, relativa ao «modelo de declaração para comunicação dos esquemas ou actuações de planeamento fiscal e respectivas instruções de preenchimento». Assinala-se ainda o Despacho n.º 14592/2008, de 27 de maio, que veio fixar *Orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamento fiscal para prevenção e combate a actuações abusivas e evasivas (Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, e Portaria n.º 364 A/2008, de 14 de Maio)* e em que se ilustram situações sujeitas a comunicação.

[5] Suzana Tavares da Sila, *Direito fiscal: teoria geral*, 2.ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015, pp. 52-55.

[6] Para uma síntese do projeto BEPS, com as pertinentes referências, *vd.*, entre nós, Ana Paula Dourado, *Governança fiscal global*, Capítulo II, pp. 45-102.

[7] Sem prejuízo da relevância de mecanismos administrativos de troca de informações a pedido, a que acresce ainda a troca espontânea. *Vd.*, por todos, a síntese, com as pertinentes indicações normativas, de Joaquim Freitas da Rocha, *Introdução ao planeamento fiscal (Teoria jurídica)*, pp. 216-219.

[8] Às vezes identificado com o planeamento fiscal abusivo, o que está longe de ser pacífico. Por exemplo, na doutrina nacional, *vd.*, criticamente, José Casalta Nabais, «A erosão das bases tributárias das sociedades», *in* Idem, *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*, VI, pp. 275-314, 284-286. Assim, quanto ao planeamento fiscal abusivo convoca a cláusula geral antiabuso (artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária). Já no que toca ao planeamento fiscal agressivo, menciona como data do parto normativo entre nós o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro (p. 284), assinalando, no entanto, que no diploma se referem ambos (abusivo e agressivo), mas «sem (...) se (...) dar qualquer indicação quanto a uma possível distinção» (p. 284). Casalta Nabais considera que, num sentido próprio, o planeamento fiscal abusivo se reconduz a uma «actuação do contribuinte ou sujeito tributário passivo que abusa da sua liberdade económica», enquanto no «planeamento fiscal agressivo o foco está nas consequências da actuação dos contribuintes ou sujeitos passivos em termos de perda de receita fiscal por parte do correspondente sujeito activo, por parte do correspondente Estado» (p. 285).

[9] Ana Paula Dourado, *Direito fiscal*, p. 357; Idem, *Governança fiscal global*, p. 375.

[10] *Vd.*, por exemplo, como parte de uma «quadrilogia conceptual» (Rita Calçada Pires, *Manual de direito internacional fiscal*, Coimbra, Almedina, 2018, p. 225), sendo os outros três elementos a fraude fiscal, a evasão fiscal e o «planeamento fiscal *tout court*». Convoca a COM (2012) 351 final, de 27/6/2012, *sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscal, incluindo em relação aos países terceiros*.

[11] OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, OECD Publishing, 2015.

[12] Para mais explicitações, remeto para esta Declaração de Voto constante do Acórdão n.º 800/2023.

[13] Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar.

[14] *Vd.*, no caso português, o Acórdão n.º 486/2018, n.º 7. Quanto à jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão, encontram-se decisões em que, mesmo tendo falhado a medida num nível, tal não obstou a que se tivesse continuado a análise: *vd.* Andrej Lang, «Proportionality Analysis by the German Federal Constitutional Court», *in* M. Kremnitzer/T. Steiner/A. Lang (Eds.), *Proportionality in action: comparative and empirical perspectives on the judicial practice*, Cambridge, Cambridge University Press, 2020, pp. 22-133, p. 45.

[15] Andrej Lang, «Proportionality Analysis by the German Federal Constitutional Court», p. 44.

[16] Artigo 1.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva (UE) 2018/822. Na transposição legislativa portuguesa, optou-se por distribuir os elementos pertinentes, referidos unitariamente neste ponto da Diretiva, por dois preceitos: o artigo 2.º, n.º 1, alínea e) (com referência a atividades que afastam a qualificação como intermediário); o artigo 9.º (Lei n.º 26/2020).

[17] Artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva (UE) 2018/822.

[18] Artigo 13.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020. No texto, a análise centrar-se-á no sigilo profissional legal. Entre nós, a Ordem dos Advogados criticou essa equiparação (cf. o Parecer da Ordem dos Advogados – Proposta de Projeto Lei com a referência Proc. F3-339/SEAF, p. 7, n.º 2 «Da ilegitimidade e impossibilidade da equiparação entre o sigilo legal e contratual»).

[19] Artigo 13.º, n.º 1 (*in fine*) e n.º 4, da Lei n.º 26/2020.

[20] Artigo 13.º, n.º 2, da Lei n.º 26/2020.

[21] Artigo 13.º, n.º 3, da Lei n.º 26/2020.

[22] Artigo 13.º, n.º 4, da Lei n.º 26/2020; *vd.* também o artigo 10.º, n.º 2.

[23] Artigo 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020.

[24] Processo C-694/20: Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 8 de dezembro de 2022 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Grondwettelijk Hof – Bélgica) – Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU/Vlaamse Regering.

[25] Em termos da Constituição, afastado que foi o artigo 20.º, n.º 4 (direito a um processo justo e equitativo), que constava do pedido, neste aresto foram considerados pertinentes para a análise da tutela do sigilo do advogado o artigo 26.º, n.º 1 (direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar) e o artigo 34.º, n.º 1 (inviolabilidade das comunicações).

[26] «[D]ireito-dever» do segredo profissional [Vitalino Canas, «O segredo profissional dos advogados», *in* Jorge Miranda/ Luís de Lima Pinheiro/ Dário Moura Vicente (Coord.), *Estudos em Memória do Professor Doutor António Marques dos Santos*, vol. II, Almedina, 2005, pp. 791-803, p. 794].

[27] Neste campo, contudo, há ordens jurídicas que circunscrevem aos advogados a possibilidade de convocar o sigilo profissional: *vd.*, com as pertinentes indicações, Werner Haslehner/Katerina Pantazatou, *Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*, Luxembourg, European Union, 2022, p. 38, mencionando Chipre, Dinamarca, Grécia, Suécia e Países Baixos (disponível em [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL\\_STU\(2022\)703353\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf)).

[28] Na doutrina alemã, Lukas Münch/Thomas Sendke, «Grundrechtsschutz bei überschießender Richtlinienumsetzung am Beispiel der geplanten Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen», *ISiR – Internationales Steuerrecht* (2024), pp. 41-76, p. 50. Como se refere em nota (100), trata-se de uma posição afirmada também na jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal: *BVerfG v. 12.4.2005 – 2 BvR 1027/02*, [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2005/04/rs20050412\\_2bvr102702.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2005/04/rs20050412_2bvr102702.html) (uma tradução parcial em inglês pode ver-se também na página do referido Tribunal: cf. [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2005/04/rs20050412\\_2bvr102702en.html;jsessionid=8D69DDD6BBCC991475BB5A5667AD46C3.internet972](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2005/04/rs20050412_2bvr102702en.html;jsessionid=8D69DDD6BBCC991475BB5A5667AD46C3.internet972). Na lei, *vd. Abgabenordnung (AO)*, §102 (1), n.º 3.

[29] *Vd.*, por exemplo, a síntese de Juliane Kokott/Pasquale Pistone/Robin Miller, «Public international law and tax law: taxpayers' rights. The International Law Association's project on international tax law – Phase 1», *Georgetown Journal of International Law*, vol. 52 (2021), pp. 381-426, p. 421: «It should be kept in mind that the protection of professional rights in tax matters is closely linked to the protection of the taxpayers' rights. Without such protection, there can be no fair balance between the public interest and the protection of individual rights». Convoca o caso *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova v. Portugal*, Acórdão de 1 de dezembro de 2015, Processo n.º 69436/10, pontos 54-55 (Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, agora dos Direitos Humanos). Lendo, aliás, o ponto 59 do aresto encontra-se precisamente a ideia de «justo equilíbrio» entre o interesse público e a necessidade de proteção do direito da requerente (mais precisamente, tutela da privacidade prevista no artigo 8.º da Convenção).

[30] Já para uma visão em termos de direito comparado, para além de referências nesta Declaração, *vd.* a síntese de Marina Castro Bosque, *Analysis of DAC6 in light of EU fundamental rights and guarantees*, Amsterdam, IBFD Doctoral Series, 2024, Cap. IV (4.2.), prendendo-se um dos pontos considerados com o âmbito subjetivo da proteção do sigilo profissional neste campo.

[31] Joaquim Freitas da Rocha, *Introdução ao planeamento fiscal (Teoria jurídica)*, p. 29.

[32] Joaquim Freitas da Rocha, *Introdução ao planeamento fiscal (Teoria jurídica)*, p. 22.

[33] Sobre estes, *vd.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, Paris, OECD Publishing, p. 41 (n.ºs 103 a 105).

[34] Na Lei n.º 26/2020, *vd.* artigo 2.º, n.º 1, alíneas g) e i).

[35] Na Lei n.º 26/2020, dispõe-se no artigo 5.º, n.º 1, que «[se] considera estarem presentes características-chave genéricas relacionadas com o teste do benefício principal, sempre que: c) O mecanismo implique documentos e ou uma estrutura substancialmente normalizados e que esteja disponível para mais do que um contribuinte relevante, sem que o mecanismo precise de ser substancialmente adaptado para ser aplicado». Cf. sobre o «planeamento fiscal em série», Catarina Gomes Mendes Noronha, *Novo regime fiscal de comunicação obrigatória: esquemas de planeamento fiscal*, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 56-57.

[36] Quanto à Lei n.º 26/2020, *vd.* o artigo 10.º, n.º 4.

[37] Conclusões do Advogado-Geral Athanasios Rantos, apresentadas em 5 de abril de 2022, Processo C-694/20 *Orde van Vlaamse Balies*, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU contra Vlaamse Regering [pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica)], ponto 65.

[38] Conclusões do Advogado-Geral N. Emiliou, apresentadas em 29 de fevereiro de 2024. Processo C-623/22 *Belgian Association of Tax Lawyers*, SR, FK, *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, *Orde van Vlaamse Balies*, CQ, *Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten*, *Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten*, VH, ZS, NI, EX contra Premier ministre/Eerste Minister, sendo intervenientes: *Conseil des barreaux européens AISBL*, *Conseil National des Barreaux de France* [Pedido de decisão prejudicial apresentado pela *Cour constitutionnelle* (Tribunal Constitucional, Bélgica)].

[39] Quanto à lei austríaca, vd. *EU-Meldepflichtgesetz, Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung (EU-Meldepflichtgesetz – EU-MPjG)* [parte de *Abgabenänderungsgesetz 2020 – AbgÄG 2020*, art. 2.º), *Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich*, I, Nr. 91/2019, 22/10], posteriormente com algumas alterações. Para a questão da tutela do sigilo, § 11 (*Befreiung von der Meldepflicht*; dispensa do dever de comunicação). Com interesse para a discussão, veja-se ainda o caso belga. Neste país, o artigo 55.º da *Loi du 20 décembre 2019* introduziu, no que ora importa, a seguinte alteração ao *Code des impôts sur les revenus 1992* (com modificações semelhantes noutros códigos): «Art. 211bis/7. § 1er. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit: 1º informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires; 2º en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration. (...) § 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1er ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 211bis/4». Ou seja, excluiu, neste § 3.º, a possibilidade de ser convocado o sigilo profissional estando em causa mecanismos comercializáveis, o que suscitou controvérsia. O Tribunal Constitucional (*Cour constitutionnelle*) belga foi chamado a pronunciar-se sobre esta e outras questões, o que deu lugar ao *Arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022*, tendo procedido a novo reenvio prejudicial. Especificamente sobre o ponto relativo aos mecanismos comercializáveis e o sigilo, os requerentes censuravam o caráter «demasiado vago» da noção e também que o advogado-intermediário, nesta hipótese, não se pudesse escudar no sigilo profissional (B.46). Apesar de no *Arrêt n° 176/2020*, o Tribunal ter entendido que o conceito era suficientemente determinável, resolveu agora submeter a questão ao Tribunal de Justiça. Ainda quanto à questão dos dispositivos comercializáveis, o Tribunal considerou que: 1) importa distinguir a declaração inicial do mecanismo dos relatórios periódicos de atualização («dupla obrigação de declaração»: B.54.1); 2) em relação à segunda declaração (trimestral), entendeu que o pedido era fundamentado, dado que «B.54.4. Contrairement à ce qui a été constaté en ce qui concerne l'obligation de déclaration initiale des dispositifs commercialisables, il n'est pas exclu que, eu égard aux informations citées en B.54.2 qui doivent être communiquées dans le cadre de l'obligation de déclaration périodique, cette obligation de déclaration porte sur des activités qui relèvent du secret professionnel». Sem prejuízo de um «valor superior» poder justificar que se afaste o sigilo, tal não colhe quando se prevê um «levantamento absoluto e a priori do segredo profissional» (*levée du secret professionnel absolue et a priori*). No que toca à declaração inicial, o Tribunal entendeu que as informações estão excluídas do âmbito de proteção do segredo profissional (B.90: «ne sont pas couvertes par le secret professionnel»).

[40] 150/ME XXVI. GP – *Ministerialentwurf – Erläuterungen*, p. 15. Lê-se no original: «Im Falle der Erstmeldung einer marktfähigen meldepflichtigen Gestaltung kann der Intermediär in der Regel keine etwaige für ihn geltende gesetzliche Verschwiegenheitspflicht einwenden, da es keinerlei Angelegenheiten gibt, die ihm von seiner Partei oder seinem Klienten anvertraut worden sind. Es handelt sich bei der Erstmeldung vielmehr um eine abstrakte Meldung der meldepflichtigen Gestaltung ohne Meldung etwaiger relevanter Steuerpflichtiger. Die periodische Folgemeldung, in der u.a. auch jene relevante Steuerpflichtige zu melden sind, die eine marktfähige meldepflichtige Gestaltung erworben haben, kann jedoch vom Umfang der Befreiung von der Meldepflicht im Sinne dieses Absatzes umfasst sein» (Disponível em [https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVI/ME/150/imfname\\_751457.pdf](https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVI/ME/150/imfname_751457.pdf)).

- [41] Artigo 2.º, n.º 1, alínea e), da Lei n.º 26/2020.
- [42] Joaquim Freitas da Rocha, *Introdução ao planeamento fiscal (Teoria jurídica)*, p. 21.
- [43] Conclusões do Advogado-Geral Athanasios Rantos, apresentadas em 5 de abril de 2022, Processo C-694/20 Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU contra Vlaamse Regering [pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica)], ponto 63.
- [44] *Abgabenordnung (AO)*, §138 f *Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen durch Intermediäre* [Procedimento para a comunicação por intermediários de mecanismos fiscais transfronteiriços].
- [45] Sem prejuízo de críticas da Ordem dos Advogados Federal alemã (*Bundesrechtsanwaltskammer – BRAK*) também no que toca ao sigilo profissional, sustentando que a transferência da obrigação de comunicação para o contribuinte devia ser total: *Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) Stellungnahme Nr. 22/2019 September 2019, Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen*  
[https://www.brak.de/fileadmin/05\\_zur\\_rechtspolitik/stellungnahmen-pdf/stellungnahmen-deutschland/2019/september/stellungnahme-der-brak-2019-22.pdf](https://www.brak.de/fileadmin/05_zur_rechtspolitik/stellungnahmen-pdf/stellungnahmen-deutschland/2019/september/stellungnahme-der-brak-2019-22.pdf).
- [46] Bundeszentralamt für Steuern, *Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen*, 29/3/2021, p. 28. Este documento e outra informação sobre o quadro de aplicação da DAC6 na Alemanha estão disponíveis em [https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern\\_Informationsaustausch/DAC6/Vorschriften/vorschriften\\_node.html#js-toc-entry2](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/DAC6/Vorschriften/vorschriften_node.html#js-toc-entry2).
- [47] No texto das Conclusões, fala-se de proporcionalidade, mas trata-se da aceção ampla, procedendo-se a uma avaliação da necessidade e da proporcionalidade da medida (pontos 53-64).
- [48] Proposta de Lei n.º 11/XIV/1 (Estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, transpondo a Diretiva (UE) 2018/822).
- [49] Acórdão n.º 187/2001, n.º 15.
- [50] *Vd.* também as considerações de Jorge Reis Novais, *Princípios estruturantes de Estado de direito*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2022, p. 121.
- [51] Jörg Paul Müller, *Elemente einer schweizerischen Grundrechtstheorie*, Bern, Stämpfli, 1982, p. 126.
- [52] Jörg Paul Müller, *Elemente einer schweizerischen Grundrechtstheorie*, pp. 133-136.
- [53] José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 7.ª ed., Coimbra, Almedina, 2003, p. 458.
- [54] José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, p. 458.
- [55] Acórdão n.º 42/2014.
- [56] Acórdão n.º 42/2014.
- [57] José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, p. 458, que refere a relevância acrescida do controlo no caso de «apreciação de medidas especialmente

restritivas».

[58] Cf. *supra* o extrato do Acórdão n.º 578/2023.

[59] Niels Petersen, «§ 73 *Verhältnismäßigkeit*», in Wolfgang Kahl/ Markus Ludwigs (Hrsg.), *Handbuch des Verwaltungsrechts, Bd. III – Verwaltung und Verfassungsrecht*, Heidelberg, C.F. Müller, 2022, pp. 615-651.

[60] Niels Petersen, «§ 73 *Verhältnismäßigkeit*», p. 631. Ao discutir a propriedade da terminologia (necessidade), Vitalino Canas, na sua dissertação de doutoramento [*O princípio da proibição do excesso: em especial, na conformação e no controlo de atos legislativos*, Lisboa, Universidade de Lisboa, 2016, posteriormente (2017), editada pela Almedina (*O princípio da proibição do excesso na conformação e no controlo de atos legislativos*)], fala de «eficiência aproximadamente igual ou superior» (p. 50; itálico meu), formulação que comparece em diferentes pontos da dissertação (na p. 634, n. 1941, com referência expressa à doutrina alemã). Na p. 689, alerta para uma leitura (simplista) de «que o segmento da necessidade conduz sempre à identificação de um único meio necessário», pelo que se «anularia ou diminuiria drasticamente a liberdade de conformação do legislador democrático». Sob a epígrafe «A (ir)relevância das diferenças mínimas» (7.3), sustenta o seguinte: «[d]izer que um meio, para poder ser considerado necessário em detrimento de outro, tem de prometer intensidade de satisfação aproximadamente (*roughly*) igual, significa que não se exige que a intensidade de satisfação seja *exatamente* igual. Uma diferença *irrisória* ou *mínima* na intensidade de satisfação não é suficiente para inviabilizar a possibilidade de esse meio ser alternativa elegível» (na nota 2017, remete para a experiência jurisprudencial britânica). Em termos que não podemos considerar aqui, avança com três «modalidades da necessidade»: lata (pp. 716-722), estrita (pp. 722-724) e ponderada (pp. 724-730, recusando esta última), convocando ainda a ideia de versões das modalidades (*v.g.*, na p. 732, «versões atenuadas da modalidade lata»).

[61] Niels Petersen, «§ 73 *Verhältnismäßigkeit*», p. 632, com as pertinentes indicações na n. 127.

[62] Niels Petersen, «§ 73 *Verhältnismäßigkeit*», p. 632.

[63] Niels Petersen, «§ 73 *Verhältnismäßigkeit*», p. 632, que mobiliza um artigo de Kai Möller, «Proportionality: challenging the critics», *International Journal of Constitutional Law* (2012), pp. 709-731. Na p. 714, afirma Möller: «The traditional formulation of the necessity test, which asks whether there is a less restrictive but equally effective means, is in some ways simplistic».

[64] Niels Petersen, «§ 73 *Verhältnismäßigkeit*», p. 632.

[65] Suzana Tavares da Silva, «O *tetralemma* do controlo judicial da proporcionalidade no contexto da universalização do princípio: adequação, necessidade, ponderação e razoabilidade», *Boletim da Faculdade de Direito* 88 (2012), pp. 639-678, p. 673.

[66] Suzana Tavares da Silva, «O *tetralemma* do controlo judicial da proporcionalidade no contexto da universalização do princípio: adequação, necessidade, ponderação e razoabilidade», p. 674 (itálico no original).

[67] *Vd.*, por todos, a síntese de José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, p. 270.

[68] Andrea Ballancin, «Le cause di esonero riguardanti il segreto professionale ed il principio di non autoincriminazione: il difficile bilanciamento per non paralizzare la DAC6»,



*Rivista Telematica di Diritto Tributario*, novembro de 2021 (<https://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2021/11/Ballancin.pdf>): «(...) fortemente restritiva in quanto l'onere di notifica finisce, di fatto, per prevalere sul segredo profissional».

[69] Para uma síntese em língua inglesa, vd. LegalLink, DAC6 The EU Directive on cross-border tax arrangements, [https://www.legalink.ch/xms/files/PUBLICATIONS/Legalink\\_Publication\\_EUTaxDirective2022\\_DAC6.pdf](https://www.legalink.ch/xms/files/PUBLICATIONS/Legalink_Publication_EUTaxDirective2022_DAC6.pdf).

[70] Loi du 20 décembre 2019 «transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration» (*Moniteur belge* du 30 décembre 2019).

[71] EU-Meldepflichtgesetz – EU-MPfG, referida anteriormente. Para a questão da tutela do sigilo, vale, como se mencionou, o § 11. Na sequência da referida decisão do Processo C-694/20 do Tribunal de Justiça da União Europeia, deixou de ser aplicável: cf. «Update Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPfG)», 98. Befreiung von der Meldepflicht (§ 11 EU-MPfG) (Info des BMF [Bundesministerium Finanzen] vom 12.09.2023, 2023-0.619.815: disponível em [https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext\(suche:Standardsuche\)?execution=e100000s1&segmentId=34c7cbf8-9f66-48e3-9d8d-31c0e053c67c](https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext(suche:Standardsuche)?execution=e100000s1&segmentId=34c7cbf8-9f66-48e3-9d8d-31c0e053c67c)).

[72] A Diretiva foi transposta pela Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Na sequência do aresto do Tribunal de Justiça da União Europeia, a legislação foi alterada, eliminando-se a obrigação de comunicação a outros intermediários: cf. Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (cf. *Preámbulo*, I).

[73] Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, «[o]s Estados-Membros adotam e publicam, até 31 de dezembro de 2025, as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à presente diretiva. Do facto informam imediatamente a Comissão. Os Estados-Membros aplicam essas disposições a partir de 1 de janeiro de 2026» (sem prejuízo, neste último caso, das exceções previstas no n.º 2 do mesmo artigo).

[74] O novo quadro jurídico traduz-se, no essencial no que respeita ao sigilo legalmente protegido, no seguinte: 1) na referência à noção de «cliente», compreendendo «“Cliente”, para efeitos do artigo 8.º-AB, qualquer intermediário ou contribuinte relevante que receba serviços, nomeadamente assistência, aconselhamento, consultoria ou orientação, de um intermediário sujeito ao sigilo profissional legalmente protegido em relação a um mecanismo transfronteiriço a comunicar» (aditado como ponto 31). Quanto ao artigo 8.º-AB, registam-se alterações ao n.º 5 e ao n.º 14, alínea a). Assim, começando pela primeira modificação: «5. Cada Estado-Membro pode tomar as medidas necessárias para dispensar os intermediários da apresentação de informações sobre um mecanismo

transfronteiriço a comunicar se a obrigação de comunicação de informações violar um dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do direito nacional desse Estado-Membro. Nessas circunstâncias, cada Estado-Membro toma as medidas necessárias para exigir que quaisquer intermediários a quem tenha sido concedida dispensa notifiquem, sem demora, o respetivo cliente, se esse cliente for um intermediário ou, na inexistência de intermediário, se esse cliente for o contribuinte relevante, das suas obrigações de comunicação de informações nos termos do n.º 6». Em relação à segunda, refere-se «a) A identificação dos intermediários, que não sejam intermediários dispensados da obrigação de comunicação de informações por força do sigilo profissional legalmente protegido nos termos do n.º 5, e dos contribuintes relevantes, incluindo o respetivo nome, a data e o local de nascimento (se se tratar de uma pessoa singular), a residência para efeitos fiscais, o NIF e, se for caso disso, as pessoas que sejam empresas associadas do contribuinte relevante».

[75] Artigo 13.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020.

[76] *OECD Economic Surveys: Portugal 2008*, Paris, OECD, 2008, p. 60.

[77] *OECD Economic Surveys: Portugal 2008*, p. 60: «greater use of IT for auditing and cross-checking purposes».

[78] *Tax administration 2017: comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, Paris, OECD, 2017, p. 111. As referências no corpo da Declaração de Voto são meramente ilustrativas, tendo em vista responder à objeção quanto às alegadas «especificidades» (no caso, administrativas), não cabendo aqui um inventário de outras alterações referidas no campo da digitalização da Autoridade Tributária e Aduaneira (por exemplo, em edições mais recentes de *Tax administration*).

[79] José Casalta Nabais, «Os actores tributários e a progressiva alteração do seu papel», in Idem, *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*, VI, Almedina, Coimbra, 2022, pp. 137-158, p. 148.

[80] Artigo 34.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, alterado pelo artigo 2.º da Portaria n.º 155/2018, de 29 de maio. Para outra informação, *vd.* [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/Grandes\\_contribuintes/UCG/Documents/Nota%20de%20apresenta%C3%A7%C3%A3o.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/Grandes_contribuintes/UCG/Documents/Nota%20de%20apresenta%C3%A7%C3%A3o.pdf).

[81] *Vd.* a Declaração de Retificação n.º 3/2022, de 11 de janeiro.

[82] *Vd.*, por exemplo, Secretaria Geral do Ministério das Finanças, *Plano estratégico 2016-2020*, p. 4, (<https://www.sgmf.gov.pt/media/1764/plano-estrategico-da-sgmf-2016-2020.pdf>).

que sublinha a «promoção do modelo de organização matricial».

[83] José Casalta Nabais, «Considerações sobre o regime fiscal da reorganização empresarial», in Idem, *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*, V, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 279-306, pp. 284-285.

[84] Criticamente em relação ao paralelo com a capacidade contributiva, José Casalta Nabais, «Os actores tributários e a progressiva alteração do seu papel», p. 148.

[85] José Casalta Nabais, «Considerações sobre o regime fiscal da reorganização empresarial», p. 285.

[86] José Casalta Nabais, «Os actores tributários e a progressiva alteração do seu papel», p. 146.

[87] José Casalta Nabais, «Os actores tributários e a progressiva alteração do seu papel», p. 145.

[88] José Casalta Nabais, «A erosão das bases tributárias das sociedades», *in* Idem, *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*, VI, p. 305.

[89] *Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2022*, Lisboa, 2023, p. 17 (*vd.* também p. 104 e ainda as pp. 24 e 210).

[90] Num título em que se reconhece a existência de «margem para melhorar o desempenho da administração fiscal portuguesa», constante do *Documento de trabalho dos Serviços da Comissão Relatório sobre Portugal - 2023 que acompanha o documento Recomendação de Recomendação do Conselho sobre o programa nacional de reformas de Portugal de 2023 e que formula um parecer do Conselho sobre o programa de estabilidade de Portugal de 2023* {COM(2023) 622 final}, Bruxelas, 24.5.2023 SWD(2023) 622 final, sublinha-se que «Portugal também aumentou a digitalização da sua administração fiscal nos domínios dos serviços aos contribuintes, dos sistemas de TI e do controlo do cumprimento. Em 2020, as dívidas fiscais em mora aumentaram 9,2 p.p., para 45,9 % das receitas líquidas totais, a partir de um nível já significativamente elevado, 5,2 p.p. acima da média da UE-27. O desvio do IVA (a diferença entre as receitas efetivamente cobradas e o imposto devido) tem decrescido de forma constante desde 2016, diminuindo quase 4 p.p. até 2019. Em 2020, a base tributável do IVA estimada para Portugal diminuiu em paralelo com as receitas do IVA, tal como na maioria dos Estados-Membros. Por conseguinte, o desvio do IVA em 2020 manteve-se praticamente inalterado ao nível de 8 % do IVA devido (inferior ao desvio de 9,1 % a nível da UE)» (p. 83).

[91] *Vd.* Resolução do Parlamento Europeu, de 16 de setembro de 2021, sobre a aplicação dos requisitos da UE em matéria de troca de informações fiscais: progressos, ensinamentos retirados e obstáculos a ultrapassar (2020/2046(INI): «45. Salienta que as administrações fiscais devem tirar pleno partido da transformação digital e do seu potencial para assegurar uma distribuição de informações mais eficiente e uma redução dos custos de conformidade e do ónus burocrático desnecessário; frisa que tal deve ser acompanhado por um aumento apropriado dos recursos financeiros, humanos e informáticos nas administrações fiscais». [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0392\\_PT.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0392_PT.html).

[92] Para um retrato da situação portuguesa, veja-se o número de comunicações até ao final de 2023, incluindo também as recebidas de outros Estados Membros (cf. Nota Informativa – Comunicações de mecanismos recebidos no âmbito da Lei n.º 26/2020 [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/Regime\\_Comunicacao\\_Mecanismos\\_internos\\_transfronteiricos/Divulgacao\\_de\\_Mecanismos/Documents/Nota\\_Informativa\\_DAC\\_6.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Regime_Comunicacao_Mecanismos_internos_transfronteiricos/Divulgacao_de_Mecanismos/Documents/Nota_Informativa_DAC_6.pdf)).

[93] *Vd.*, ainda, neste artigo, o n.º 3 («As autoridades competentes de todos os Estados-Membros têm acesso às informações registadas no diretório referido no n.º 1) e o n.º 4 («A Comissão Europeia tem acesso às informações referidas no artigo anterior, com exceção das referidas nas alíneas a), c) e h) do n.º 1 do artigo anterior»).

[94] *Vd.*, por exemplo, Recomendação da Comissão de 6 de dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/UE). No Considerando n.º 2, lê-se: «O planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais. Pode assumir diversas formas. Entre as consequências desta prática, refiram-se as duplas deduções (por exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado de residência) e a dupla não tributação (por exemplo, rendimentos não tributados no Estado da fonte são isentos de imposto no Estado de residência)».

[95] Cf., por exemplo, Joaquim Freitas da Rocha, *Introdução ao planeamento fiscal (Teoria jurídica)*, p. 111, que fala de «ligeireza linguística».

[96] Artigo 61.º, n.º 1, da CRP. *Vd.* Joaquim Freitas da Rocha, *Introdução ao planeamento fiscal (Teoria jurídica)*, pp. 70-71, que convoca também o artigo 80.º, alínea c), da Constituição.

[97] Gustavo Lopes Courinha, «Portugal», in Ana Paula Dourado (ed.), *Tax avoidance revisited in the EU BEPS context*, IBFD, Amsterdam, 2017, pp. 583-597, p. 585.

[98] Ana Paula Dourado, *Direito fiscal*, 7.ª ed., Coimbra, Almedina, 2022, pp. 315-316.

[99] Gustavo Lopes Courinha, «BEPS e o sistema fiscal português: uma primeira incursão», *Cadernos de Justiça Tributária* (Abril-Junho), 2014, n.º 4, pp. 3-10, p. 9 (republicado em *Idem*, *Estudos de direito fiscal*, Lisboa, AAFDL, 2015, pp. 291-307) vê aqui «outro exemplo de como as autoridades portuguesas têm implementado políticas pro-BEPS, muito antes do próprio Relatório BEPS».

[100] Ana Paula Dourado, *Direito fiscal*, p. 354: «O ordenamento português foi um dos primeiros a introduzir o conceito de planeamento fiscal agressivo, ao exigir a comunicação às autoridades fiscais de esquemas que consistissem em tais planeamentos por parte de entidades que os recomendassem ou por parte dos beneficiários desses esquemas». *Vd.* também Gustavo Lopes Courinha e Fernando Castro Silva/Tiago Cassiano Neves, «Planeamento fiscal abusivo: o caso português no contexto internacional» *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* (2008), Ano 1, n.º 3, pp. 115-150.

[101] Gustavo Lopes Courinha, «BEPS e o sistema fiscal português: uma primeira incursão».

[102] Por alguns visto, aliás, em termos muito críticos: cf. Fernando Castro Silva/Tiago Cassiano Neves, «Planeamento fiscal abusivo: o caso português no contexto internacional», p. 135.

[103] Gustavo Lopes Courinha, «BEPS e o sistema fiscal português: uma primeira incursão», p. 5; *Idem*, «Portugal», in Ana Paula Dourado (ed.), *Tax avoidance revisited in the EU BEPS context*, p. 586: «Although the BEPS Report has influenced Portuguese tax legislation, previously the Portuguese legislator had already and prevented many of the practices now called aggressive. In fact Decree-Law 29/2008 of 25 February anticipated Action 12 of the BEPS Action Plan by more than 5 years, particularly at a time when there were not many OECD tax systems that had similar rules».

[104] Deficit Reduction Act of 1984 §§ 141-144 Pub. L. 98-369 (1984) [DEFRA].

[105] Income Tax Act, R.S.C. 1985 (Can.) [Canadian ITA], c.1, s 237.1 (of 1988).

[106] Noam Noked/ Zachary Marcone/Alison Tsang, «The expansion and internationalization of mandatory disclosure rules», *Columbia Journal of Tax Law* 13, no. 2 (Summer 2022), pp. 122-163, p. 133. Na p. 140, n. 137, menciona-se o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro (também na p. 141, n. 139). Uma breve descrição do regime português então vigente pode ver-se na p. 142.

[107] *V.g.*, Noam Noked/Zachary Marcone/Alison Tsang, «The expansion and internationalization of mandatory disclosure rules», p. 145, n. 166.

[108] NOU [Norges offentlige utredninger] 2019: 15 [*Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt – Forslag til opplysningsplikt om skattearrangement*], pp. 149-150 (<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2019-15/id2661964/?ch=5>).

[109] United Nations Conference on Trade and Development, *The low-carbon transition and its daunting implications for structural transformation. The least developed countries report*, New York,

United Nations, 2022.

[110] Socorro-me do título da dissertação de doutoramento de José Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 1998.

[111] Artigo 13.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020.

[112] Recorde-se que a Diretiva (UE) 2018/822 prevê que as sanções, além de «efetivas» e «proporcionadas», deverão ser «dissuasivas» (Considerando n.º 15).

[113] Artigo 17.º, n.º 1, alínea b), da Lei n.º 26/2020.

[114] Artigo 17.º, n.º 1, alínea c), da Lei n.º 26/2020.

[115] Disponível em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/Regime\\_Comunicacao\\_Mecanismos\\_internos\\_transfronteiricos/Divulgacao\\_de\\_Mecanismos/Paginas/divulgacao\\_mecanismos\\_Lei\\_26\\_2020.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Regime_Comunicacao_Mecanismos_internos_transfronteiricos/Divulgacao_de_Mecanismos/Paginas/divulgacao_mecanismos_Lei_26_2020.aspx).